

Ловінська Л. Г.,

доктор економічних наук, професор,
заступник директора з наукової роботи
Науково-дослідного фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

Гізатуліна Л. В.,

директор департаменту консолідованої звітності
Державної казначейської служби України

СВІТОВИЙ ДОСВІД ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Розглянуто досвід запровадження методу нарахування та інших ключових елементів сучасної системи бухгалтерського обліку в державному секторі Швейцарії, Франції, Великобританії, Нової Зеландії, Канади й Австрії. Визначені особливості цього процесу, які доцільно врахувати при проведенні реформ в Україні.

Experience of the accrual method implementation and other key elements of the modern public sector accounting system of Switzerland, France, Great Britain, New Zealand, Canada and Austria are examined. The features of this process which should be taken into account when reforming in Ukraine are defined.

Ключові слова: державний сектор, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, метод нарахування, реформування.

Вибір євроінтеграційного шляху розвитку, зміцнення ринкових засад національної економіки спричинили потребу в реформуванні всіх її інституційних секторів, включаючи державний сектор, з урахуванням передового досвіду розвинутих країн світу в цій сфері. Програма економічних реформ Президента України визначила кроки влади, спрямовані на побудову сучасної, стійкої, відкритої й конкурентоспроможної у світовому масштабі економіки, формування професійної й ефективної системи державного управління¹.

Специфіка діяльності держави як господарюючого суб'єкта зумовлена особливим характером послуг, котрі вона надає суспільству. Відображення в бухгалтерському обліку й звітності суспільно значущих послуг (оборона, охорона здоров'я, освіта тощо) як видів операційної діяльності господарюючих суб'єктів державного сектору має істотні особливості. У бухгалтерському обліку акумулюється інформація про діяльність суб'єктів державного сектору, необхідна для прийняття управлінських рішень. Відомості про активи й зобов'язання, фінансові результати повинні відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що може бути забезпечене тільки за наявності відповідної методології бухгалтерського обліку

¹ Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ України на 2010—2014 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

та звітності, яка базується на певних принципах. У рамках найкращих світових практик такі принципи узагальнюються в міжнародних і національних стандартах. Запровадження стандартів передбачає узгодження їхнього змісту з бюджетною класифікацією, розроблення й затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання бухгалтерської звітності.

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою для вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі в сучасних умовах є запровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (*далі* — МСБОДС), що розробляються Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів.

У багатьох країнах система державних фінансів реформується разом із бухгалтерським обліком. Сьогодні реформи бухгалтерського обліку державного сектору відбуваються в усій Європі та більшості країн Центральної Азії.

Країни, що стали на шлях ринкових перетворень наприкінці ХХ ст., розпочали реформування бухгалтерського обліку державного сектору на початку нового століття: Хорватія — у 2000 р., Азербайджан — у 2004 р., Вірменія й Македонія — у 2005 р., Грузія — у 2006 р., Україна — у 2007 р., Албанія, Киргизька Республіка та Сербія — у 2008 р., Казахстан — у 2009 р., Таджикистан — у 2010 р., Росія — у 2011 р. До ключових заходів реформ включають перехід до визнання доходів і видатків за методом нарахування або деякими його елементами та запровадження стандартів, що відповідають МСБОДС. Серед країн, котрі вже запровадили МСБОДС або гармонізовані з ними стандарти, — Азербайджан, Албанія, Казахстан, Македонія, Сербія, Таджикистан, Хорватія й Чорногорія. Вірменія, Грузія, Киргизька Республіка, Молдова, Росія, Україна включили цей захід у свої плани².

З метою ефективного запровадження міжнародних принципів обліку в державному секторі України потрібно вивчити досвід організації цього процесу в зарубіжних країнах, і насамперед тих, де вже сформовані ринкові відносини та ефективно працює державний сектор, а саме у Швейцарії, Франції, Великобританії, Новій Зеландії, Канаді й Австрії.

Швейцарія. Бухгалтерський облік у державному секторі цієї країни до 1970-х років базувався на традиційній моделі, у основу якої покладено касовий метод. Доходи й видатки визнавалися в обліку і звітності тільки в момент надходження й вибуття грошових коштів. При цьому як на федеральному рівні, так і на рівні кантонів та муніципалітетів були відсутні єдині принципи й правила ведення обліку і складання звітності³. Бухгалтерський облік у

² *Тандберг Э.* Передовые реформы в управлении государственными финансами в Юго-Восточной Европе : рабочий документ МВФ 2008 г. / Эвинд Тандберг, Миа Павешич-Шкерлеп [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.gosman.ru/>

³ Проект модернізації державних фінансів. Дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затвердж. 08.08.2011.

муніципалітетах проводився на засадах обліку приватного сектору зі складанням звіту про фінансові результати.

Реформування бухгалтерського обліку державного сектору Швейцарії розпочалося в 1970 р. Потреба в погодженні процедур його ведення та формування звітності федерального уряду, кантонів і муніципалітетів впливала з необхідності гармонізації бюджетів різних рівнів. Метою реформи стало впровадження в бухгалтерському обліку державного сектору методу нарахувань.

Підготовчий етап реформи полягав у розробленні проекту Рекомендацій із ведення бухгалтерського обліку та формування звітності (*дали* — Рекомендації). Після тривалого (протягом чотирьох років) обговорення й доопрацювання проект був ухвалений та опублікований у 1981 р. Виконання Рекомендацій запроваджувало в державному секторі систему бухгалтерського обліку доходів і видатків та бюджетування за методом нарахування, яка дістала назву “гармонізована модель бухгалтерського обліку” (*дали* — ГМБО). Впровадження ГМБО спочатку на рівні кантонів, а згодом — місцевих органів влади здійснювалося в 1980-х роках. Ця система була орієнтована передусім на об’єктивну оцінку й класифікацію операційних та інвестиційних витрат у державному секторі, однак не давала змоги отримувати інформацію щодо фінансового стану одиниць державного сектору. Крім того, ГМБО не передбачала розкриття інформації про фінансову діяльність та операції з консолідації взаєморозрахунків між одиницями сектору державного управління.

Водночас для федерального рівня Швейцарії зберігався касовий метод ведення бухгалтерського обліку й бюджетування. Система бухгалтерського обліку й звітності на касовій основі, що діяла на федеральному рівні, мала низку недоліків. Насамперед це відсутність інформації про стан активів і зобов’язань сектору державного управління, результати й ефективність використання державних фінансів. Нова модель бухгалтерського обліку в державному секторі передбачала запровадження на федеральному рівні країни методу нарахування та стандартизацію бухгалтерського обліку й звітності за методологічною базою МСБОДС⁴.

У 2004 р. було прийняте рішення про впровадження у Швейцарії повного пакета МСБОДС, а також бюджетування за методом нарахувань, що у 2005 р. знайшло відображення в Законі про фінансове управління. Метод нарахувань запроваджено на федеральному рівні починаючи з 2007 р., він охоплює формування й виконання бюджету, бухгалтерський облік і звітність. Унаслідок особливостей державного устрою Швейцарії (висока незалежність кантонів) на сьогодні ГМБО використовується тільки на федеральному рівні. Разом із тим на рівні кантонів було прийняте рішення про внесення незначних змін у ГМБО, таким

⁴ Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция — 19.06.2010—27.06.2010). — С. 19 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

чином з'явилася ГМБО-2, в рамках якої кантони Женева, Цюрих, Берн і Люцерн також прийняли за базові МСБОДС.

Результати й досвід упровадження бухгалтерського обліку та бюджетування за методом нарахувань відповідно до МСБОДС у державному секторі Швейцарії свідчать про те, що рушійними чинниками реформування є брак інформації фінансової звітності для обґрунтування рішень на державному рівні та зростаючий попит із боку уряду й суспільства на підвищення її якості, незадоволеність існуючою моделлю бухгалтерського обліку на федеральному рівні, а також розвиток МСБОДС і впровадження в міжнародну практику методів бюджетування, орієнтованих на результат.

Франція. Реформа бюджетної системи й бухгалтерського обліку державного сектору цієї країни розпочата у 2001 р.⁵ Першим кроком у її проведенні став перегляд бюджетного законодавства. Відповідно до Керівництва статистики державних фінансів 2001 р. (*дали* — КСДФ-2001), переглянуто бюджетну класифікацію й систему національних рахунків, остаточна класифікація котрих завершилася до 2006 р. У 2004 р. затверджено 13 національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Концептуальна основа обліку і звітності, як програмний документ, на котрому базуються національні стандарти, була розроблена на основі МСБОДС і Міжнародних стандартів фінансової звітності (для корпорацій; *дали* — МСФЗ).

Для розв'язання методологічних проблем, що виникали в ході проведення реформи, протягом 2004—2006 рр. було створено Комітет з інтерпретації (екстрений), покликаний тлумачити норми бюджетного законодавства в контексті застосування національних стандартів та вирішувати проблемні питання контролю, державно-приватного партнерства та ін. Він щорічно затверджує нові стандарти або зміни до чинних стандартів відповідно до нових напрацювань у царині МСБОДС.

Уперше за новими стандартами фінансова звітність була сформована за 2006 р. Перед складанням балансу за новими стандартами проведена велика підготовча робота. Зокрема, здійснена інвентаризація всіх активів, насамперед нерухомого майна, котра тривала більш ніж три роки; визначені критерії оцінки активів. При цьому нерухоме майно вперше оцінювалося за ринковою вартістю.

Наступний етап реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності Франції був спрямований на консолідацію фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

На сьогодні у Франції розроблені й упроваджені 15 стандартів, що відображають засади обліку й звітності в державному секторі. Національні стандарти

⁵ Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция — 19.06.2010—27.06.2010) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

включають Концепцію державного обліку, у якій зазначається необхідність стандартизації, основні підходи до регулювання й методологічні засади обліку, наводиться глосарій основних термінів.

У зазначених стандартах збережені всі основні принципи МСБОДС, котрі зумовлені характером діяльності державних органів та відрізняють її від приватного сектору.

Одним із основних елементів системи бухгалтерського обліку державного сектору Франції є метод нарахування, що надає можливість визначити ефективність управління.

До особливостей стандартів бухгалтерського обліку державного сектору цієї країни слід віднести⁶:

— оцінку активів (у т. ч. фінансових) не за реальною вартістю (котру неможливо визначити), а за сумою очікуваного відшкодування;

— наявність операторів, тобто організацій, що займаються веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності на правах концесії;

— розподіл матеріальних активів на особливі (тюрми, автомагістралі, концесії) та звичайні (нерухомість, запаси тощо), котрі можуть бути продані за будь-яких умов;

— порядок обліку пасивів, соціальних виплат і субсидій, який передбачає встановлення моменту визнання зобов'язань та базується на МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та умовні активи”, а також можливість невідповідності зобов'язань їх забезпеченості активами, що зумовлена суспільно-значущими функціями держави (незабезпечені зобов'язання обліковуються за балансом).

Досвід реформування бухгалтерського обліку державного сектору Франції засвідчує такі його особливості: реформа бюджетного законодавства передувала реформі методологічних засад бухгалтерського обліку державного сектору; реформування бухгалтерського обліку всіх інституційних секторів національної економіки (державного, корпоративного й приватного) відповідно до міжнародних стандартів проводилось одночасно, що забезпечило єдність методології та достовірність визначення макропоказників стану економіки, а отже й обґрунтованість управлінських рішень.

Великобританія розпочала реформування бухгалтерського обліку державного сектору ще на початку 1990-х років⁷. Перше повідомлення про запровадження так званого ресурсного обліку (обліку за методом нарахування) було зроблене в проекті бюджету країни на 1993 р., поданому канцлером казначейства (міністром фінансів).

⁶ Салдусова Б. В. Бухгалтерский учет и отчетность в секторе государственного управления Франции / Б. В. Салдусова. — С. 48 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

⁷ Herpworth N. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom / N. Herpworth // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tml/>

У липні 1994 р. уряд Великобританії опублікував роз'яснюючий документ “Кращий облік для грошей платників податків: ресурсний облік та бюджетування в уряді”. У цьому документі наведені основні характеристики ресурсного обліку й бюджетування, очікувані переваги й графік запровадження, а також методичні рекомендації щодо його ведення.

Згідно з цим документом, ресурсний облік охоплює низку способів: обліку за методом нарахування, який використовується для складання звітності з видатків центрального уряду Великобританії, включаючи міністерства та їхні виконавчі органи, комерційні фонди; аналізу видатків за напрямками використання ресурсів у розрізі міністерств; порівняння видатків, за можливості, з результатами використання ресурсів. Ресурсне бюджетування охоплює планування й контроль державних видатків на основі ресурсного обліку.

У роз'яснюючому документі зазначено, що принципи й методики ресурсного обліку в міністерствах мають відповідати загальноприйнятій у країні практиці обліку (United Kingdom GAAP, далі — UK-GAAP), зокрема вимогам до обліку й пояснювальної інформації відповідно до закону “Про компанії” 1985 р. (який застосовується до компаній приватного сектору) та стандартів обліку, адаптованих до особливих вимог контролю центрального уряду й парламенту⁸. Це зроблено з метою забезпечення узгодженості методології обліку використання бюджетних ресурсів із практикою обліку в інших інституційних секторах економіки.

У результаті проведеної реформи кожне міністерство готує один консолідований комплект звітності, який охоплює активи й пасиви виконавчого органу, включаючи комерційні фонди. До нього додаються висновки аудитора, котрі підтверджують достовірність фінансових звітів, що публікуються.

Фінансові звіти міністерств, складені на основі ресурсного обліку, ґрунтуються на стандартній комерційній моделі звіту про прибутки й збитки, а також на балансовому звіті про фінансовий стан. Проте формат звітності за ресурсним обліком дещо відрізняється від формату звітності компаній, що зумовлене змістом і характером діяльності центрального уряду.

Фінансові звіти, що підлягають публікації, включають:

Звіт 1: підсумок ресурсних результатів — графік парламентського контролю, який порівнює результати з ресурсними видатками й загальними потребами в грошових коштах.

Звіт 2: про поточні видатки уряду — відображення ресурсів, використаних протягом року, у т. ч. на власні управлінські витрати міністерств та їхні заплановані видатки, за винятком доходів міністерств; звіт про визнані доходи й видатки.

Звіт 3: балансовий — показує активи й пасиви на кінець року з урахуванням надходжень від платників податків.

⁸ Галузіна С. М. *Международный учет и аудит* / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис. — СПб. : Питер, 2006. — С. 52—55.

Звіт 4: про рух грошових коштів — аналіз чистого грошового потоку за статтями, включаючи операційну діяльність, капітальні витрати та фінансування.

Звіт 5: ресурси на досягнення цілей та виконання завдань міністерств — аналіз витрачання ресурсів за цілями й завданнями.

У примітках до звітності наводиться пояснення інформації, вміщеної в попередніх звітах.

Окрім зазначених, складаються також додатковий звіт про аналіз результатів і супутній звіт. Хоча вони не входять до річного звіту й бюджету, якщо це доцільно, фінансова інформація, котру вони містять, розраховується додатково за даними бухгалтерських рахунків.

Міністерство фінансів розробило, затвердило й опублікувало стандарти звітності для міністерств у Посібнику з ресурсного обліку.

Для методологічного забезпечення проведення реформи бухгалтерського обліку в державному секторі в 1996 р. була створена FRAB — Консультативна рада з фінансової звітності Міністерства фінансів (*дали* — Рада), яка повинна контролювати відповідність ресурсного обліку найкращим стандартам фінансової звітності шляхом дотримання UK-GAAP Великобританії. Первинним завданням Ради було консультування Міністерства фінансів при застосуванні принципів і стандартів фінансової звітності, що містяться в Посібнику з ресурсного обліку. При створенні Ради Міністерство фінансів направило до Парламенту на розгляд і затвердження Звіт про діяльність ради, політику ресурсного обліку та відповідні суттєві зміни разом із поглядами Ради, котрий мав регламентувати її діяльність.

Рада складається з членів (представників Ревізійної комісії, що здійснює аудит місцевих органів влади й закладів охорони здоров'я, Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також промисловості та університетських кіл), які повністю незалежні від Міністерства фінансів, та однієї особи (не голови), котра є представником державного ревізора й генерального аудитора. Очолює Раду незалежна особа. Метою діяльності Ради є запровадження незалежного елемента в процес установаження стандартів фінансової звітності, усіх додатків до них і змін, включаючи пропозиції перегляду стандартної практики.

У ході реформи було дуже важливо досягти порівнянності проекту бюджету та звітності на основі ресурсного методу. На той час члени Парламенту висловлювали занепокоєння стосовно можливості порівняння звітів про видатки міністерств із деталізованими статтями, які містяться в прогнозах. Міністерство фінансів провело порівняння витрат ресурсів за розділами звітів із відповідними сумами, показаними в прогнозах на основі ресурсного методу.

Парламентський Комітет із державного бюджету підтримав перехід на ресурсний облік, який, на його думку, підвищив прозорість і якість фінансової інформації, доступної для законодавців. Однак, на його переконання, не можна відмовлятися від системи обліку на основі касового методу, поки не буде впевненості, що система ресурсного обліку забезпечує такі самі рівень звітності й

гарантії, як і система на основі касового методу обліку. Міністерство фінансів почало діяти в напрямі впровадження обліку закупівель у державному секторі на основі ресурсного методу з 2001—2002 рр. і одночасно замінювало звіти про асигнування звітами про ресурси.

Проект у цілому був успішно запроваджений, водночас деякі міністерства не продемонстрували здатності готувати надійні звіти на основі ресурсного обліку. У цих умовах Міністерство фінансів контролювало здійснення заходів щодо усунення можливих ризиків та ретельно їх супроводжувало. Управління цими ризиками здійснювалося з метою: забезпечення складання всієї звітності Парламенту за новою системою; врахування того, що, хоча нові механізми поставок забезпечують щонайменше адекватний рівень контролю з боку Парламенту, результати їхньої дії стануть очевидними тільки після їх повного запровадження; використання результатів регулярного аудиту кожного рахунку в Державному казначействі для зосередження уваги генерального контролера й аудитора на будь-яких характеристиках застосування нової системи, котрі можуть перешкоджати цьому контролю та не забезпечувати захисту інтересів Парламенту.

На першому етапі проведення реформи Комітет із державного бюджету констатував таке:

1. Деякі міністерства не повністю усвідомили, що розуміється під підготовкою звітів на основі ресурсів, а також те, що недостатній досвід може призвести до недооцінки труднощів. Тому міністерствам, які отримали кваліфіковані аудиторські висновки щодо своїх експериментальних звітів, необхідно визначити порядок усунення вказаних недоліків.

2. Затримка з наданням експериментальних звітів для аудиту частково призвела до необхідності одночасно готувати звіти про асигнування й ресурсні звіти.

3. Звіти, що подавалися до Комітету, не завжди включали аналіз аудиторського висновку щодо них.

4. На основі цих звітів та рекомендацій генерального контролера й аудитора Комітет звертався за подальшими письмовими й, за потреби, усними поясненнями до бухгалтерів міністерств, котрі склали їх неналежним чином.

5. Надання рекомендацій для підготовки ресурсних звітів включено до обов'язків Міністерства фінансів. Утім, для міністерств, які не продемонстрували здатності готувати надійні ресурсні звіти на основі стандарту, такі рекомендації були малокорисними.

6. Натепер складання звітів на основі ресурсного обліку досягло рівня, за якого можливий детальний парламентський контроль. Такий контроль дає змогу забезпечувати дотримання принципів, на котрих ґрунтується система обліку за касовим методом, та за пропозицією уряду використовується як основа для запровадження нової системи.

Отже, в державному секторі Великобританії облік за методом нарахування впроваджено частково. Такий підхід полегшує подальше вдосконалення загальних

звітів уряду. Найпроблематичнішим виявилось застосування методу нарахування у веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності окремими суб'єктами державного сектору. Поки що не вирішено, за яким методом вести облік доходів від оподаткування, довготермінових зобов'язань, соціального страхування й пенсійного забезпечення.

Нова Зеландія. Одними з перших ознак цілісності системи управління уряду цієї країни були бухгалтерський облік у державному секторі та бюджетний процес⁹. У 1992 р. Нова Зеландія стала першою в новітній історії суверенною державою, котра створила Ключові фінансові нормативи (стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі) на основі принципу нарахування. Інформація, вміщена в Ключових фінансових нормативах, об'ємніша за наведену в подібних нормативах щодо приватного сектору та включає нормативи щодо фінансового обліку обігу готівки, позик, кредитів, умовних зобов'язань, неасигнованих витрат або витрачених коштів, витрат або збитків унаслідок надзвичайних подій; облікової політики, цінних паперів, імітованих державою, та інші нормативи, необхідні для об'єктивного відображення фінансових операцій і фінансового стану держави.

Відображення у фінансовій звітності виконання більшості з цих нормативів надається порівняно з попереднім роком. Аналіз дотримання фінансових нормативів доповнюється детальним коментарем і таблицями, що ілюструють наявні тенденції. Фінансові нормативи на всіх рівнях новозеландського уряду описані як такі, що ґрунтуються на "історично модифікованих витратах", хоча насправді вони близькі до базування на сучасних витратах. Наприклад, усі зафіксовані активи (включаючи інфраструктуру й спадкові активи) переоцінюються щонайменше кожних три роки. Таким чином, новозеландський уряд запровадив облік за поточною вартістю більшою мірою, ніж передбачено для державних компаній країни.

Звіт про фінансовий стан держави декларує всі матеріальні активи, включаючи державні автошляхи, національні архіви й парки та спеціальне військове обладнання. Повноваження щодо оподаткування з різних причин, зокрема через складність оцінювання, не вважаються активом. Зобов'язання перед зовнішніми сторонами декларуються у звітах про фінансовий стан, якщо вони об'єктивні та можуть бути точно виміряні. У результаті, пенсійні зобов'язання щодо теперішніх і колишніх працівників уряду включені у звіти, а розмір майбутніх пенсій та інших соціальних виплат громадянам не відображається. Інші звіти декларують зобов'язання (обчислювані й необчислювані) та умовні зобов'язання. Доходи й видатки також є об'єктом обліку та включають знецінення (зношення) інфраструктурних активів. Якщо це можливо, доходи від оподаткування одночасно визнаються зобов'язанням державного зростання та декларуються в період, до якого вони належать.

⁹ *Pallot J. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand / J. Pallot // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tml/>*

Першими позитивними результатами запровадження нових підходів стало поліпшення звітності для парламенту, розширення обсягу інформації для оцінки фінансового стану, що змусило усвідомити потребу в якісному управлінні активами, які перебувають у державному віданні. Коли після 1994 р. усі урядові фінансові звіти почали складатися щомісяця, їхня користь збільшилася. Звітні дані можуть порівнюватися з прогнозованими показниками та забезпечують постійну увагу до фінансової ситуації.

У разі повного застосування методу нарахування необхідно відображати всі зобов'язання держави, у т. ч. такі, що виникають у зв'язку зі звільненням працівників за віком, оборонні підряди, котрі мають середньо- й довгостроковий фінансовий вплив.

Першу оцінку реформ у Новій Зеландії було зроблено за даними фінансової звітності за 1996 р., яка відображала впровадження в бухгалтерському обліку не тільки обліку за центрами відповідальності, котрий ґрунтується на детальній персоніфікації результатів, а й принципів суттєвості, судження й пріоритетів, що істотно розширювало механізми контролю виконавчої влади, запроваджувало обов'язкове звітування.

У фінансовому звіті, складеному за методом нарахування, велика увага приділяється поняттю потенціалу. Інформація про потенціал важлива для звітності, оскільки відображає наявність у організації ресурсів, потрібних для виконання поставлених перед нею завдань. При цьому така інформація має принаймні чотири виміри: активи, людські ресурси, методи випуску продукції та інформаційні й контрольні системи¹⁰.

Канада. Вивчення досвіду цієї країни показує, що для цілей формування державного й місцевих бюджетів та обліку їх складання й виконання застосовувалася методологія обліку корпорацій, адаптована до особливостей державного сектору¹¹. Нова система обліку, запроваджена з квітня 2001 р., покладає на міністерства та інші органи державної влади повну відповідальність за бухгалтерський облік, хоча операції щодо видатків, як і раніше, проводяться на центральному рівні Генеральним казначейством.

Кожне міністерство складає повний комплект бухгалтерських звітів, подібний до тих, що готують недержавні суб'єкти господарювання, а також здійснює порівняння фактичних результатів із плановими показниками та обліковує протягом фінансового року витрати до сплати та очікувані надходження. Нефінансові активи (основні засоби, запаси й видатки з попередньою оплатою) відтепер обліковуються кожним міністерством як балансові активи та відносяться на поточні видатки в момент їх амортизації чи споживання при наданні послуг. Консолідація

¹⁰ Pallot J. Зазнач. праця.

¹¹ Проект модернізації державних фінансів. Дорада підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затвердж. 08.08.2011.

звітності міністерств здійснюється на центральному рівні Генеральним казначейством за даними балансів, отриманих від кожного з них.

З 2001—2002 фінансового року результати, передані міністерствами Генеральному казначейству на основі витрат, конвертуються у видатки для складання консолідованої бухгалтерської звітності федерального уряду. З 2003 р. зведені поточні результати подаються в бухгалтерській звітності федерального уряду як витрати, а не видатки.

Перехід на нову систему обліку був здійснений згідно з перехідним протоколом, укладеним секретаріатом Ради Казначейства з кожним міністерством. Стандарти, що використовуються секретаріатом Ради Казначейства для ведення обліку та складання звітності, спираються на стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, випущені Канадським інститутом сертифікованих бухгалтерів (Рада з бухгалтерського обліку в державному секторі), які можуть доповнюватися відповідно до потреб федерального уряду.

Секретаріат Ради Казначейства спільно з Бюро генерального ревізора видав документ “Звітність у державному секторі: на шляху до модернізації”, метою якого є забезпечення постійного вироблення фінансової й управлінської інформації на рівні міністерств і федерального уряду. Перед тим як перейти до повного введення процедури оприлюднення звітів, вона запроваджувалася факультативно до 2001—2002 рр. Інформаційні системи (міністерські, з одного боку, й централізована, з другого) почали функціонувати й обмінюватися даними.

Що стосується консолідованих бухгалтерських звітів федерального уряду, то облікова база видатків була замінена на облікову базу витрат із обліком нефінансових активів лише з 2002—2003 рр. На сьогодні запроваджені й інші зміни до облікових правил федерального уряду (облік податкових надходжень за методом нарахування, облік інвестицій у державні компанії за зміненою консолідованою вартістю, облік різних зобов'язань, що стосуються майбутніх соціальних виплат державним службовцям, вимог корінних груп населення та відтворення довкілля).

Австрія. Включення зацікавлених осіб до складу учасників реформування бухгалтерського обліку державного сектору було першим важливим кроком у цій країні¹². І парламент, і Суд аудиторів підтримували реформу з моменту її започаткування, що дало змогу уникнути характерного для більшості країн світу конфлікту між Міністерством фінансів і галузевими міністерствами. Звіт найвищого керівництва країни за 2007 р. містив інформацію про обов'язковість проведення реформи бухгалтерського обліку.

Досвід Австрії показує, що успішність реформи залежить від громадської підтримки, яка забезпечується за умови вивчення думки широкого кола зацікав-

¹² Проект модернізації державних фінансів. Дорада підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затвердж. 08.08.2011.

лених осіб щодо важливих аспектів реформи, налагодження зв'язків із засобами масової інформації, стимулювання державних службовців до активізації та здобуття знань для підготовки реформи, забезпечення її безповоротності.

В умовах глобалізованого світу жодна національна економіка не зможе нормально розвиватися у відриві від міжнародної, процес запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (як інформаційної бази управлінських рішень у державі й на міждержавному рівні) неможливо зупинити, тому Україна не може залишитися за його межами. В основу міжнародних стандартів покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері управління державними фінансами. Такі стандарти необхідно розглядати передусім як ефективний інструментарій інформаційного забезпечення управління державою, як новий комплексний підхід до формування фінансової політики.

Зарубіжний досвід імплементації МСБОДС свідчить про складність цього процесу та необхідність проведення великої підготовчої роботи з боку уряду, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України й розпорядників бюджетних коштів. Одним із ключових моментів реформування бухгалтерського обліку є формування нового розуміння фінансової інформації державного сектору, яка є підґрунтям нових підходів в управлінні державними фінансами. Одночасне запровадження складових системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на міжнародних стандартах, а саме Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, можливе лише після розроблення відповідного методичного забезпечення до цих положень, створення системи управління змінами та їх моніторингу в площині реформування бухгалтерського обліку, відповідного навчання бухгалтерів і користувачів фінансової звітності державного сектору.