

Л. Г. Ловінська, Є. В. Калюга

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Розглянуто одне з ключових питань реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері — упровадження методу нарахування. Проведено аналіз теоретичних аспектів методів визначення фінансових результатів: касового та нарахування, узагальнено практику окремих держав щодо їх використання. Визначено місце методу нарахування в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, Міжнародних стандартах фінансової звітності для державного сектору, а також у бюджетній класифікації та Єдиному плані рахунків бухгалтерського обліку.

Introduction of accrual method of accounting — one of the key issues of the public sector accounting reform — is investigated. The analysis of the theoretical aspects of the methods of determining the financial results (cash and accrual methods) is done; practice of their application in individual states is generalized. The place of accrual method in the National Public Sector Accounting Standards (Provisions), International Public Sector Accounting Standards as well as in Budget Classification and Common Chart of Accounts is defined.

Ключові слова: бухгалтерський облік у державному секторі, метод нарахування, касовий метод, МСФЗДС, НП(С)БОДС, бюджетна класифікація, Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку.

Основною тенденцією реформування бухгалтерського обліку в державному секторі є наближення його методології до засад обліку підприємницької діяльності. Це обумовлено, з одного боку, прогресом концептуальних підходів і методичних прийомів, напрацьованих у методології обліку підприємницької діяльності, з другого — прагненням надавати користувачам фінансової і бюджетної звітності інформацію, яка зможе стати ефективним підґрунтям прийняття управлінських рішень на державному рівні.

Ключовим чинником реформування бухгалтерського обліку в державному секторі є запровадження методу нарахування.

У міжнародній і вітчизняній практиці бухгалтерського обліку для визнання доходу й визначення фінансового результату використовують дві моделі обліку: перша ґрунтується на касовому методі (дохід визнається після надходження грошових коштів від продажу продукції або послуг), друга — на методі нарахування (дохід визнається після переходу права власності на виготовлену продукцію або надані послуги). Фінансовий результат в умовах методу нарахування визначається на підставі відповідності доходів і витрат незалежно від надходження виручки від реалізації.

Історично касовий метод передував методу нарахування. Його безумовні переваги пов'язані з повною відповідністю визнаного в бухгалтерському обліку доходу його грошовому еквівалентові на поточному рахунку в банку.

В умовах приватної одноосібної власності показник прибутку, розрахований за касовим методом, є абсолютно релевантним (у цьому контексті — інформаційно корисним для прийняття управлінських рішень фінансового характеру).

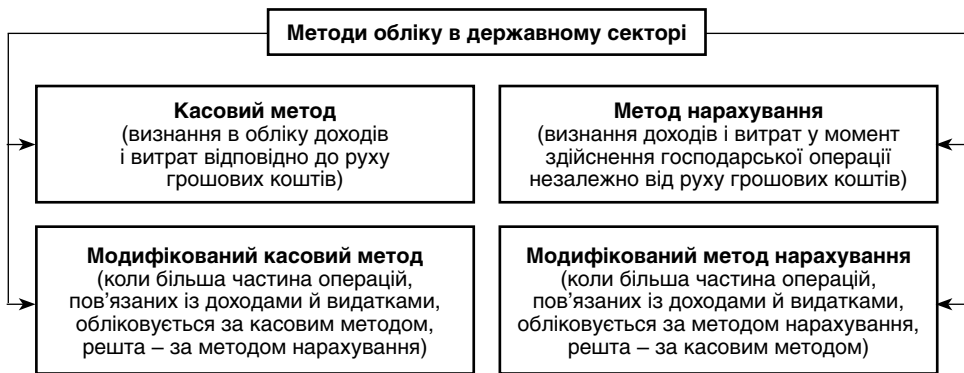
Акціонерна форма власності вимагає від бухгалтерського обліку, щоби показник прибутку відображав ефективність діяльності підприємства. Прибуток господарського товариства, з одного боку, характеризує інвестиційну привабливість суб'єкта господарювання, з другого — є частиною доходу, який розподіляється між власниками. При цьому важливо пам'ятати, що цей показник належить до опублікування. Його розрахунок може забезпечити лише використання методу нарахування.

Слід також зазначити, що метод нарахування є одним із принципів, на яких базується сучасна система бухгалтерського обліку, що задекларовано як у міжнародних стандартах, так і в національних (українських), а також у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹. Він формулюється як принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Отже, наслідком реалізації цього принципу є відокремлення руху грошових коштів від процесу формування фінансових результатів. Із погляду економічної сутності процесу відтворення капіталу, такий підхід є обґрунтованим, оскільки дає змогу визначити зміни у структурі й розмірі власного капіталу протягом звітного періоду. Водночас, для того щоби показник фінансового результату в умовах його відокремлення від грошового забезпечення був реальним, у систему бухгалтерського обліку вводяться інші принципи, які є певними обмеженнями методу нарахування. Зокрема, це принципи обачності (консерватизму) та прervalювання змісту над формою (матеріальності).

Міжнародна й вітчизняна практики бухгалтерського обліку свідчать, що в державному секторі також застосовуються два методи визнання доходів і витрат із метою визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання: касовий та нарахування. Кожен із них має ще й модифікований варіант: модифікований касовий метод та модифікований метод нарахування (рисунок).

Касовий метод передбачає реєстрацію касових потоків надходження й вибуття грошових коштів до державного, місцевих бюджетів та бюджетних установ. Основними перевагами методу є його простота, легкість у використанні, інформативність.

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code-996-14>.



Джерело: побудовано авторами.

Рисунок. Методи визнання доходів і витрат у державному секторі

На певному етапі розвитку управління державними фінансами однієї реєстрації касових потоків стає недостатньо, адже вона не дає змоги повною мірою відстежити виконання бюджету та ефективність використання коштів бюджетними установами. Водночас у державному секторі існують певні активи й зобов'язання, наприклад державний борг, надані бюджетні кредити, оцінка яких за касовим методом при відображенні в бюджетній звітності є необ'єктивною. Модифікований касовий метод надає можливість частково уникнути цієї колізії.

Модифікований касовий метод у обліку виконання державного бюджету передбачає фіксацію касових потоків, при цьому визнання державного боргу й бюджетних кредитів здійснюється за методом нарахування. За цим методом визнаються також інші розрахунки, потреба в яких виникає в ході виконання бюджету. Деякі активи й зобов'язання, крім вищенаведених, впливають на ліквідність і платоспроможність держави, тому оцінюються за методом нарахування. До них, зокрема, належать зобов'язання з оплати праці. У багатьох країнах заборгованість із оплати праці прирівнюється до джерел покриття дефіциту бюджету. Якщо держава затримує виплату заробітної плати, тим самим вона занижує дефіцит, а також свої витрати. Тож заборгованість із заробітної плати є джерелом фінансування дефіциту бюджету та одночасно державним боргом.

Застосування *методу нарахування* в державному секторі передбачає оцінку й відображення в обліку та звітності всіх активів і зобов'язань держави. Оцінюються не лише основні засоби, матеріальні запаси та інші оборотні й необоротні активи, що є об'єктами обліку в даний час, а й усі нематеріальні активи, у т. ч. усі права, які перебувають у власності держави, усі природні ресурси, що є державним активом і власністю держави, пенсійні зобов'язання останньої перед майбутніми пенсіонерами. Для прийняття управлінських рішень на державному рівні така інформація є дуже важливою.

Модифікований метод нарахування застосовується для оцінки активів і зобов'язань. На певному етапі його запровадження стало зрозуміло, що він не дає змоги оцінити їх об'єктивно.

Концептуально модифікований метод нарахування загалом збігається з немодифікованим — за його використання операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів, але він має певні обмеження. На сьогодні не всі активи й зобов'язання бюджетних установ підлягають реальній оцінці. Наприклад, вартість придбання основних засобів списується за рахунок відповідних джерел фінансування без подальшого нарахування амортизації.

Модифікований метод нарахування використовується як перехідний, із метою створення необхідних умов для запровадження повного методу нарахування. Так, приміром, запровадження нарахування амортизації необоротних активів потребує визначення їхньої реальної (справедливої) вартості, визначення терміну корисної експлуатації за їхніми групами. Враховуючи стан основних засобів у державному секторі, можна зробити висновок, що цей процес потребує великої організаційної роботи, методичної підготовки та витрат часу.

Порівняння методів нарахування й касового свідчить про переважання першого, який є прогресивнішим. При методі нарахування операції визнаються в момент здійснення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань.

Наприклад, вимоги держави до платників податків можуть виникнути в момент надходження до Державної податкової служби України податкової декларації або коли платник податків здійснив ту дію, наслідком якої є виникнення в нього зобов'язання зі сплати податку. В оцінці таких операцій і полягає складність цього методу. Головною ж його перевагою є достовірність звітності з позиції економічного змісту її показників.

Звіт про виконання бюджету відповідно до вітчизняного бюджетного законодавства складається за касовим методом обліку. За змістом ця звітність відображає грошові потоки — доходи й видатки, джерела фінансування дефіциту. Вона є публічною, фактично це єдина звітність про операції уряду (звітність органів виконавчої влади в Україні не публікується).

У табл. 1 показано застосування методів визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору різних країн. Як видно, касовий метод застосовують 23 із 44 країн, модифікований касовий — 14, метод нарахування — 10, модифікований метод нарахування — 7. Причому із загальної кількості країн тільки 10 (Австралія, Азербайджан, Албанія, Великобританія, Грузія, Киргизія, Молдова, Нова Зеландія, Таджикистан та Україна) використовують одночасно декілька методів ведення бухгалтерського обліку, решта країн — лише один метод.

Дослідження показало відсутність чіткості й однозначності теоретичного обґрунтування та практичного застосування різних методів визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору України. Зазначене

Таблиця 1. Застосування методу визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору різних країн

Країна	Касовий метод	Модифікований касовий метод	Метод нарахування	Модифікований метод нарахування
1	2	3	4	5
Австралія			X	X
Австрія	X			
Азербайджан		X	X	
Албанія	X			X
Бельгія	X			
Великобританія			X	X
Вірменія		X		
Греція	X			
Грузія	X		X	
Ізраїль		X		
Індонезія		X		
Ірландія		X		
Ісландія		X		
Йорданія		X		
Казахстан	X			
Камбоджа		X		
Канада			X	
Кенія	X			
Киргизія	X	X		
Колумбія			X	
Косово	X			
Македонія	X			
Марокко	X			
Мексика		X		
Молдова	X			X
Нідерланди	X			
Німеччина	X			
Нова Зеландія			X	X
Норвегія	X			
Росія				X
Сербія	X			
Словаччина	X			
Словенія	X			

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
Суринам	X			
США			X	
Таджикистан	X			X
Туреччина	X			
Угорщина	X			
Україна		X	X	
Фінляндія		X		
Франція			X	
Хорватія		X		
Чехія	X			
Швеція		X		

Джерело: складено за даними Звіту OECD “Бюджетна практика Світового банку та процедури управління базами даних” за 2009 р.

стосується й нормативно-правового забезпечення цього питання. Якщо терміни “касовий метод” і “метод нарахування” ще вживаються, то терміни “модифікований касовий метод” і “модифікований метод нарахування” не використовуються ні в теорії, ні на практиці (табл. 2). На застосування касового методу вказується лише в одному нормативному документі, при цьому не зазначено механізм його реалізації².

Табл. 3 і 4 демонструють використання методів визнання окремих об’єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Успішне запровадження методу нарахування в бухгалтерському обліку державного сектору залежить від відповідності термінології нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку Глосарію термінів Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (МСФЗДС)³. У табл. 5 наведено терміни МСФЗДС із зазначенням статей відповідних стандартів, у яких наведено їхні визначення. До таких термінів належать метод обліку, метод нарахування, метод формування бюджету, порівняння інформація про виконання бюджетів, підсумковий бюджет, первинний бюджет, дохід на активи плану.

Аналіз законодавства України, Російської Федерації, Казахстану, Узбекистану, Молдови й Таджикистану з питань бюджету та бухгалтерського

² Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України : затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://institute.novostimira.com/skachat_material_dlya_referata_16607.htm.

³ Глоссарий терминов МСФООС // Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора : сборник. — Офиц. перевод на рус. язык, 2012 г. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/>

Таблиця 2. Нормативно-правове забезпечення застосування методу нарахування та касового методу в бухгалтерському обліку державного сектору України

Нормативний документ	Зміст
Метод нарахування	
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34	Бухгалтерський облік у бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їхніх еквівалентів)
Касовий метод	
Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34	Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету — в момент зарахування коштів із одночасним відображенням боргу
Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України, затверджене наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 (зі змінами й доповненнями)	Операції з виконання бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами й доповненнями)	Усі надходження та витрати бюджету обліковуються у валових показниках, незалежно від того, передбачається чи не передбачається в бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників

Джерело: складено авторами.

Таблиця 3. Методи визнання об'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (бюджетні установи)

Об'єкт обліку	Метод
Необоротні активи	нарахування
Запаси	нарахування
Розрахунки	нарахування
Зобов'язання	нарахування
Доходи:	
бюджетні асигнування	касовий
власні надходження	нарахування
Витрати	нарахування

Джерело: складено авторами.

обліку свідчить про те, що терміни, наведені в табл. 5, не вживаються в жодному законодавчому акті⁴.

⁴ Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами й доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>; Бюджетний кодекс Російської Федерації : закон Російської Федерації від 31.07.1998 № 145-ФЗ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/budget/>; Бюджетний кодекс Республіки Казахстан : закон Республіки Казахстан від 04.12.2008 № 95-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1121139824&chapter=1234333975&lang=rus>; Про бюджетну систему : закон Республіки Узбекистан від 14.12.2000 № 158-II [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=14990; Про

Таблиця 4. Методи визнання об'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (виконання бюджетів)

Об'єкт обліку	Метод
Активи	касовий
Державний борг	нарахування
Розрахунки	касовий
Доходи	касовий
Видатки	касовий

Джерело: складено авторами.

Аналіз застосування в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) термінів стосовно методу нарахування відповідно до МСФЗДС свідчить, що використання зазначених термінів у НП(С)БОДС також не передбачено.

В Україні заплановано до 2015 р. провести реформу бухгалтерського обліку в державному секторі у два етапи⁵. Перший етап — внесення змін до законодавства, підготовка НП(С)БОДС — почався в 2007 р. і закінчується у 2012 р. Другий етап, що триватиме до 2015 р., передбачає насамперед посилення нормативної бази бухгалтерського обліку та звітності відповідно до МСФЗДС, застосування і створення уніфікованого програмного забезпечення для урядових організацій та країни загалом відповідно до бюджетної класифікації на підставі Керівництва зі статистики державних фінансів — 2001 (КСДФ-2001).

КСДФ-2001 розроблено Статистичним департаментом Міжнародного валютного фонду для складання й подання облікової та статистичної інформації про бюджетно-податкову систему за інституціональними секторами, сегментами національної економіки, з окремим виділенням сектору державного управління. Воно є методологічною базою бюджетного обліку та звітності й визначає порядок визнання активів і зобов'язань; класифікацію інституціональних одиниць (для використання в обліку), економічних подій, потоків (грошових, матеріальних); правила їх обліку (відповідно до операцій суб'єктів

бюджетну систему та бюджетний процес : закон Республіки Молдова від 24.05.1996 № 847-XIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/budget/law/lowbudget/>; Про державні фінанси Республіки Таджикистан : закон Республіки Таджикистан від 28.06.2011 № 723 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=5865; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/>; Про бухгалтерський облік : закон Російської Федерації від 21.11.1996 № 129-ФЗ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/buch/>; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : закон Республіки Казахстан від 26.12.1995 № 2732 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00032&all=all>; Про бухгалтерський облік : закон Республіки Узбекистан від 30.08.1996 № 279-I [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://fmc.uz/legisl.php?id=z_buh_uchet; Про бухгалтерський облік : закон Республіки Таджикистан від 21.11.2006 № 212 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/.../TJ_tajlaw_ru.../TJ_tajlaw_ru.doc.

⁵ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007>.

Таблиця 5. Визначення термінів стосовно методу нарахування у МСФЗДС

Стаття Стандарту	Термін	Визначення
Ст. 1 Стандарту 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”	Метод обліку	Метод нарахування або касовий метод із визначеннями, наведеними в МСФЗДС щодо методу нарахування та в МСФЗДС щодо касового методу
Ст. 7 Стандарту 1 “Подання фінансових звітів”	Метод нарахування	Метод обліку, за якого господарські операції та інші події визнаються за фактом їх виконання (а не тоді, коли грошові кошти чи їхні еквіваленти надійшли або були виплачені). Відповідно, господарські операції та події відображаються в облікових регістрах і визнаються у фінансовій звітності тих періодів, до яких вони належать. Елементами, що визнаються при методі нарахування, є активи, зобов’язання, чисті активи/капітал, прибуток та витрати
Ст. 7 Стандарту 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”	Метод формування бюджету	Метод нарахування, касовий чи інший метод обліку, прийнятий для бюджетного процесу та затверджений законодавчим органом
	Порівнянна інформація про виконання бюджетів	Фактичні суми, представлені з використанням єдиного методу обліку, єдиного методу класифікації, для тих самих установ і за той самий період, що й затверджений бюджет
	Підсумковий бюджет	Бюджет, скоригований на всі резерви, перехідні суми, трансферти, асигнування, додаткові асигнування та інші законодавчо або нормативно затверджені зміни, що належать до бюджетного періоду
	Первинний бюджет	Бюджет, від початку затверджений на бюджетний період
Ст. 10 Стандарту 25 “Виплати працівникам”	Дохід на активи плану	Проценти, дивіденди та інші прибутки, отримані від активів плану разом із реалізованими й нереалізованими прибутками або збитками щодо активів плану за винятком будь-яких затрат на управління цим планом (окрім тих, що включаються до актуарних допущень, що використовуються для оцінки зобов’язань пенсійного плану з установленими виплатами) та за вирахуванням будь-яких податків, які підлягають виплаті в межах даного періоду

Джерело: складено авторами.

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 у обліку (методу нарахування, методу обліку на основі встановленого терміну платежу, методу обліку на основі зобов’язань, касового методу); підходи до оцінки матеріальних і грошових потоків та запасів (за поточною ринковою ціною або номінальною вартістю); правила і прийоми консолідації бюджетно-податкової інформації тощо.

В Україні розроблено бюджетну класифікацію, наближену до КСДФ-2001, та проект Єдиного плану рахунків (ЄПР). На першому етапі вдосконалення чинної бюджетної класифікації необхідно розв’язати низку завдань щодо підвищення самостійності й відповідальності учасників бюджетного процесу, приведення структури класифікації видатків у відповідність із основними функціями держави, узгодження бюджетної класифікації з МСФЗДС та

створення передумов для запровадження інтегрованого з бюджетною класифікацією ЄПР бухгалтерського обліку.

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

НП(С)БОДС ґрунтуються на застосуванні методу нарахування. Водночас низка об'єктів бухгалтерського обліку визнаватиметься, як зазначалося вище, за касовим методом. Це треба врахувати при розробці плану рахунків та інструкції з його застосування.

До складу об'єктів, облік яких ведеться за методом нарахування, належать фінансові, нефінансові активи, зобов'язання, доходи й витрати; за касовим методом — касові надходження, касові вибуття, фінансові активи й зобов'язання стосовно касових надходжень і вибуттів. Враховуючи зазначене, у проекті ЄПР із метою реалізації методу нарахування доцільно передбачити:

По-перше, введення в проект ЄПР понять “касові надходження” та “касові вибуття” для забезпечення обліку руху грошових коштів у процесі виконання бюджету.

Органи, що здійснюють касове обслуговування на зазначених рахунках виконання бюджету, ведуть облік надходжень усіх видів та вибуття коштів бюджету в результаті операцій за доходами, видатками, фінансовими й нефінансовими активами та зобов'язаннями. Утім, ця схема не забезпечує повною мірою можливість порівняння 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 лише платежі з придбання нефінансових активів.

На всі касові надходження й вибуття органи, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету, надають виписки з особових рахунків надходжень і одержувачів коштів бюджету. За касовими операціями в ході виконання бюджету визначається також результат, який означає перевищення касових надходжень над касовим вибуттям та фактично дорівнює залишку коштів на єдиному казначейському рахунку бюджету.

Такий підхід у поєднанні з бюджетною класифікацією КСДФ-2001 надасть можливість складати звітність як за бюджетним законодавством (про виконання бюджету), так і звіти про фінансовий результат і рух грошових коштів згідно з МСФЗДС.

По-друге, відповідну кореспонденцію рахунків і норми для нарахування амортизації нефінансових активів для 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 й не впливає на

витрати установи. Норми нарахування зносу повинні бути встановлені централізовано. У проект ЄПР потрібно включити й нові об'єкти нефінансових активів — невідтворні активи (природні ресурси, землю тощо, тобто активи, які не є результатом процесу виробництва).

По-третє, рахунки обліку фінансових активів і зобов'язань, що визнаються як за методом нарахування для бюджетних установ, так і за касовим методом для обліку виконання бюджетів.

Для обліку розрахунків із дебіторами треба ввести рахунок “Розрахунки з дебіторами за доходами”, на якому проводитиметься нарахування надходжень у дохід бюджету, а саме: податків, зборів і платежів; доходів за виконанні установою та здані замовникам продукцію, роботи й послуги; позареалізаційні доходи; суми від реалізації нефінансових активів, а також фінансових вкладень (акцій, інших форм участі в капіталі, облігацій, векселів, інших фінансових вкладень); суми цільових коштів і безоплатних надходжень. На цьому рахунку відображатиметься також сума доходів, що підлягають сплаті дебітором, яку відповідно до методу нарахування визнано доходом.

По-четверте, рахунки для обліку інвестицій держави в статутні капітали (господарських товариств, унітарних підприємств), фінансових вкладень у акції, облігації, векселі; рахунки для обліку державних запасів (дорогоцінних металів і коштовного каміння, окремо зливків золота, срібла, платини) та окремо для обліку ювелірних виробів та інших виробів із дорогоцінних металів і каміння. Ці рахунки забезпечать можливість окремого обліку так званого монетарного золота й цінностей, які є нефінансовими активами.

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

Суб'єкти сектору державного управління в Україні у зв'язку з уведенням у дію з 01.01.2013 НП(С)БОДС будуть зобов'язані формувати фінансову звітність за методом нарахування. Але на відміну від МСФЗДС у комплекті затверджених на сьогодні форм звітності (НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629) не передбачено складання Звіту про зміни капіталу.

Фінансова звітність повинна відображати фінансовий і майновий стан суб'єкта та орієнтуватися не лише на внутрішніх, а й на зовнішніх користувачів: кредиторів (для оцінки кредитоспроможності, кредитних ризиків); портфельних інвесторів (для оцінки перспективності участі в державних позиках); вітчизняних товаровиробників (при прийнятті рішень про участь у реалізації державного замовлення); підприємців (для оцінки потенціалу розвитку відповідної території з метою прийняття рішення про відкриття організації або її філії на даній території) та ін. Окрім того, вона має розкривати інформацію

про рух нефінансових активів (окремо за видами основних засобів, нематеріальних, невідтворних активів, матеріальних запасів).

Формування звітності на підставі НП(С)БОДС дасть змогу формувати повну інформацію про сектор державного управління на якісно новій основі. Разом із показниками касового виконання бюджету відобразатимуться показники про активи й зобов'язання держави.

Для внутрішніх користувачів фінансової звітності, складеної за НП(С)БОДС, повна й достовірна інформація про операції сектору державного управління має бути основою для планування та розроблення податково-бюджетної політики, оцінювання впливу діяльності сектору державного управління на економіку країни загалом та на її окремі сектори.

Фінансова звітність державного сектору, складена за методом нарахування, сприятиме кращій інформованості суспільства про проведену економічну політику та зміцненню його довіри до уряду. Використання при складанні звітності за методом нарахування зрозумілого користувачам формату, подібного до того, в якому подається інформація комерційним сектором, поліпшить моніторинг фінансової діяльності організацій державного сектору, всіх великих інвестицій державних установ і прийнятих ними зобов'язань, змін їхнього фінансового стану.

Формування фінансової звітності завершується складанням пояснювальної записки. Вона повинна містити інформацію про стан бюджетного обліку, зокрема внутрішнього контролю (для підтвердження достовірності фінансової звітності на підставі оцінки дотримання вимог бюджетного законодавства, складання й виконання кошторисів доходів і витрат, фінансово-майнового стану, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів). Окрім того, слід зазначати заходи з підвищення ефективності використання бюджетних коштів (збільшення частки закупівель на конкурсній основі, розподіл бюджетних асигнувань залежно від обсягів наданих послуг та їх безпосередніх і кінцевих результатів; оптимізація мережі одержувачів бюджетних коштів; поліпшення стану та збереження основних засобів, вчасності надходження матеріальних запасів; відомості про стан розрахунків за дебіторською й кредиторською заборгованостями на звітну дату з поясненням причин утворення сум заборгованості, у т. ч. простроченої).

Облікові дані суб'єктів бюджетної системи України, якщо вони ґрунтуються на ЄПР, можна консолідувати відповідно до правил бухгалтерського обліку для отримання звітів за операціями касового обслуговування виконання бюджету, за головними розпорядниками, за головним розпорядником, що здійснює операційну, фінансову й інвестиційну діяльність.

Отже, застосування в бухгалтерському обліку методу нарахування сприятиме:

- підвищенню прозорості національної фінансової системи;

- удосконаленню процедури управління активами, особливо основними засобами;
- поліпшенню контролю фінансових активів і зобов'язань;
- підвищенню кваліфікації фахівців, які забезпечують функціонування національної фінансової системи;
- ефективнішому використанню ресурсів національної економіки, зокрема трудових.

Утім, перехід до методу нарахування не може бути одномоментним та потребує тривалого періоду, протягом якого доцільно використовувати модифікований метод нарахування зі збереженням касової основи, що варто враховувати при проведенні реформи бухгалтерського обліку в бюджетних установах країни.

Поступове запровадження в державному секторі України методу нарахування дасть змогу перейти до середньострокового бюджетування, а отже, не лише враховувати грошові залишки, а й контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань.