

УДК 657.4: 336

ГАРМОНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ УКРАЇНИ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Позняковська Н.М.

У статті досліджуються питання організації та методики складання фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України. Визначені окремі шляхи вдосконалення фінансової звітності з використанням рекомендацій Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі.

Ключові слова: фінансова звітність, Міжнародні стандарти фінансової звітності у державному секторі, метод нарахувань, касовий метод

ВСТУП

Розвиток сучасного суспільства тісно пов'язаний з глобалізацією економіки та відповідним їй процесом розширення економічних відносин в усіх сферах діяльності. У зв'язку з цим виникає об'єктивна потреба в формуванні єдиних підходів до однієї з основних функцій управління – обліку. Питання вдосконалення обліку бюджетів і установ набувають особливої актуальності з огляду на поширення ринкових відносин у бюджетну сферу України та реформування вітчизняної облікової системи. Водночас, відповідність обліку та звітності в бюджетній сфері Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ) задекларована, на практиці ж фактично не досягнута. Застосування у вітчизняному обліку положень МСФЗ щодо державного сектора, ґрунтовно не досліджується вітчизняними науковцями та практиками. Невирішеними залишаються принципові положення теорії, методології та практики обліку у бюджетній сфері.

Задля визначення шляхів удосконалення звітності суб'єктів бюджетної сфери доцільно розглянути вимоги до фінансових звітів бюджетів та бюджетних установ за Міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі, які покладені в основу реформування облікової системи в Україні.

Метою цієї статті є обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення організації та методики фінансової звітності бюджетів та установ, які отримують кошти бюджетів, в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.

1 ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ В ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ В УКРАЇНІ ВІД РЕКОМЕНДАЦІЙ МСФЗ.

Міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі [1] встановлені єдині правила регулювання обліку та фінансової звітності усіх суб'єктів цієї сфери економіки. Стандарти носять рекомендаційний характер. Запропоновані в стандартах підходи до рішення облікових проблем приймають обов'язковий і конкретний характер тільки шляхом видання інструкцій, положень, стандартів певною країною.

Звичайно, значною подією на шляху реформування облікової системи у бюджетній сфері України було отримання Міністерством фінансів України дозволу та здійснення перекладу, публікації, розповсюдження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Проте це були стандарти, оприлюднені Міжнародною федерацією бухгалтерів станом на 1.01.2003 р. [1]. Зрозуміло, яка їх цінність сьогодні, коли Міжнародна федерація розмістила на своєму сайті МСФЗ у державному секторі 2009 року [2] (табл.1). Зазначимо, що у стандарти редакції 2009 року внесені значні зміни і доповнення.

В основу облікових принципів за МСФЗ у державному секторі (як в і стандартах для підприємницького сектору) покладений *метод нарахування*, застосування якого, вважається, дозволяє досягнути правдивого відображення у звітності фінансового стану, результатів виконання та грошових коштів установи та бюджету.

Міжнародною Федерацією бухгалтерів підготовлений лише один стандарт, у якому вказуються рекомендації для фінансової звітності, підготовленої за касовим методом (табл.1). Редакція 2009 року суттєво відрізняється від попередньої. Це стосується збільшення вимог до надання інформації у фінансових звітах. Наприклад, у разі, якщо фінансова звітність підготовлена з використанням різних методів (касового та модифікованого касового), і потребує детального розкриття у примітках.

На відміну від рекомендацій МСФЗ у системі бухгалтерського обліку в бюджетній сфері України розрізняють двох основних об'єктів: *установу, що отримує кошти бюджету, та бюджет*. Цю проблему

зачіпали у своїх працях науковці і практики, пропонуючи застосовувати єдиний План рахунків для обліку бюджетів та господарських операцій бюджетних установ. Проте найбільша проблема в іншому – методі обліку доходів і витрат. Так, у вітчизняній обліковій практиці виконання бюджетів застосовується *касовий метод* відображення доходів і видатків. Установи, які отримують кошти бюджетів, використовують різні методи обліку доходів і видатків (табл. 2). Так, облік доходів загального фонду кошторисів установ здійснюється за касовим методом. Видатки відображаються у бухгалтерському обліку установи у момент їх виникнення, незалежно від сплати грошових коштів (*метод нарахування*).

Окремо слід зазначити про особливості ведення обліку сільських, селищних, міських (міст районного значення) бюджетів. Так, сільські, селищні, міські ради здійснюють інтегрований облік доходів і видатків бюджету та кошторисів установ, які отримують кошти цього бюджету.

Отже, використання різних методів обліку доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності бюджетних установ та бюджетів місцевого самоврядування і відповідно зведеного бюджету України.

2. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТІВ ТА УСТАНОВ УКРАЇНИ ТА ЗА МСФЗ

Рекомендації МСФЗ та можливість їх використання у вітчизняній обліковій практиці розглянемо за обов'язковими фінансовими звітами: баланс, звіт про фінансові результати виконання, звіт про рух грошових коштів, звіт про чисті активи, примітки (табл. 3).

Як видно з табл. 3, фінансові звіти бюджетів та установ в Україні дещо відрізняються за складом від рекомендованих Міжнародними стандартами. Проте значні відмінності стосуються саме змісту показників фінансових звітів.

Таблиця 1 Міжнародні стандарти фінансової звітності у державному секторі (IPSASs)

Стандарт	Назва	Зміст
1	2	3
<i>МСФЗ у державному секторі – метод нарахування</i>		
IPSAS 1	Подання фінансових звітів	Подання фінансових звітів; мінімальні вимоги до структури і змісту фінансових звітів
IPSAS 2	Звіт про рух грошових коштів	Інформація про рух грошових коштів та їх еквівалентів за період від операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності
IPSAS 3	Облікова політика, суттєві помилки та зміни в облікових оцінках, суттєві помилки	Зміни облікових оцінок, зміни облікових політик і виправлення суттєвих помилок; визначення екстраординарних подій. Вимоги до розкриття названих подій у фінансових звітах
IPSAS 4	Вплив змін валютних курсів	Вимоги до визначення валютних курсів, визнання операцій і залишків в іноземній валюті; визнання впливу від змін валютних курсів у фінансових звітах
IPSAS 5	Витрати на позики	Облік витрат на позики
IPSAS 6	Консолідована фінансова звітність і облік підвідомчих установ	Підготовка консолідованих фінансових звітів з консолідацією звітів усіх підвідомчих установ на лінійній основі. Концепція контролю у державному секторі
IPSAS 7	Облік інвестицій в асоціації	Облік і відображення в консолідованій фінансовій звітності інвестицій в асоціації
IPSAS 8	Фінансова звітність про частки у спільних установах	Методи обліку і звітності учасника спільної установи державного сектора
IPSAS 9	Доходи від обмінних операцій	Визнання доходів від обмінних операцій, їх оцінка за справедливою вартістю
IPSAS 10	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	Показники гіперінфляції і вимоги до перерахунку фінансових звітів в умовах гіперінфляційної економіки
IPSAS 11	Будівельні контракти	Вимоги до визнання доходів і витрат від будівельних контрактів; розкриття інформації
IPSAS 12	Запаси	Визнання та оцінка запасів за історичною вартістю; розкриття інформації
IPSAS 13	Оренда	Вимоги до обліку операційної та фінансової оренди у орендаря і орендодавця
IPSAS 14	Події після дати балансу	Вимоги до відображення подій, які відбуваються після дати балансу; події, які враховуються і не враховуються у звітах
IPSAS 15	Фінансові інструменти: розкриття і подання	Вимоги до подання фінансових інструментів; розкриття інформації про балансові (визнані) і позабалансові (невизнані) фінансові інструменти
IPSAS 16	Інвестиційна власність	Облік та оцінка інвестиційної власності
IPSAS 17	Основні засоби	Облік основних засобів; первісна оцінка; амортизація
IPSAS 18	Звітність за сегментами	Розкриття інформації про діяльність установ за різними галузями і географічними регіонами
IPSAS 19	Забезпечення, непередбачені зобов'язання і активи	Вимоги до визнання забезпечень; розкриття непередбачених зобов'язань і непередбачених активів
IPSAS 20	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	Вимоги до розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, включаючи міністрів, керівників органів влади та членів їх сімей
IPSAS 21	Зменшення корисності активів, які не генерують грошові потоки	Вимоги до подання інформації про збитки від зменшення корисності активів, які не генерують грошові потоки, та відновлення зменшення корисності
IPSAS 22	Розкриття інформації про органи центральної влади	Вимоги до розкриття інформації про діяльність органів центральної влади в консолідованій фінансовій звітності
IPSAS 23	Доходи від необмінних операцій (податки, трансферти)	Вимоги до розкриття інформації про доходи, отримані від необмінних операцій, їх визнання і оцінка

продовження табл. 1

1	2	3
IPSA S 24	Подання інформації про бюджет у фінансовій звітності	Вимоги до розкриття інформації про затверджений бюджет та виконання бюджету
IPSA S 25	Виплати працівникам	Облік і розкриття інформації про виплати працівникам
IPSA S 26	Зменшення корисності активів, які генерують грошові потоки	Вимоги до подання інформації про збитки від зменшення корисності активів, які генерують грошові потоки, та відновлення зменшення корисності
<i>МСФЗ у державному секторі – касовий метод</i>		
Cash Basis IPSA S	Фінансова звітність, складена за касовим методом	Вимоги до підготовки та подання фінансових звітів, підготовлених на основі касового методу

Таблиця 2 Методи обліку доходів і видатків у бюджетній сфері

Об'єкти обліку	Касовий метод обліку	Метод нарахування
Доходи місцевих бюджетів	+	-
Видатки місцевих бюджетів	+	-
Доходи загального фонду установи	+	-
Доходи спеціального фонду установи:		
• плата за послуги	-	+
• кошти на виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти, дарунки	+	-
• інші надходження	+	-
Видатки загального фонду установи	-	+
Видатки спеціального фонду установи	-	+

За МСФЗ *звіт про фінансовий стан* надає інформацію про активи, зобов'язання та чисті активи/капітал установи державного сектора [2].

Стандартами передбачено подання інформації про активи і зобов'язання, з огляду на класифікацію за природою операцій на поточні і непоточні. В основі класифікації – період часу споживання чи реалізації для активів або погашення для зобов'язань.

Порівняння положень зазначених стандартів з вітчизняною обліковою практикою свідчить, що у балансі бюджетної установи не всі активи та зобов'язання поділяються на поточні і довгострокові. У звітності про виконання бюджетів України вищевказана класифікація активів і зобов'язань не застосовується взагалі. Крім того, в обліку та звітності бюджетів забезпечення не відображаються.

Для узгодження структури балансу бюджету з рекомендаціями МСФЗ у державному секторі в активі балансу необхідно виділити такі розділи: I. Оборотні активи; II. Необоротні активи. Пасив балансу бюджетів повинен включати розділи: I. Поточні зобов'язання; II. Довгострокові зобов'язання.

Таблиця 3 Порівняння складу фінансових звітів бюджетів та установ

Фінансові звіти за МСФЗ у державному секторі	Фінансові звіти бюджетів України	Фінансові звіти установ, які отримують кошти бюджетів
Баланс	Звіт про фінансовий стан бюджету	Баланс
Звіт про фінансові результати виконання	Звіт про результат виконання бюджету	Звіт про виконання кошторису
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів	–
Звіт про чисті активи	–	Звіт про результати фінансової діяльності
Примітки	Пояснювальна записка	Пояснювальна записка

Звіт або інформація у примітках про виконання бюджету	Інші	Інші
---	------	------

За стандартами чисті активи/капітал включають вкладений капітал, резерви (переоцінки), результат (надлишок або дефіцит) та частку меншості (це частина результатів діяльності та чистих активів підвідомчих установ, що прямо або непрямо через підвідомчі установи, не належить установі вищого рівня).

У звіті про фінансовий стан бюджету України (балансі) до чистих активів відносимо результат виконання бюджету. У балансі установи у складі власного капіталу відображають фонди у необоротних активах та малоцінних і швидкозношуваних предметах, а також результат виконання кошторису та результати переоцінок.

Звертаємо увагу на те, що у балансі установи в складі активів відображаються видатки, а пасиви включають статті доходів.

Відповідно до МСФЗ у державному секторі статті доходів і витрат у балансі бюджетів та установ не наводяться, для цього існує інший звіт – **звіт про фінансові результати виконання**. За МСФЗ у державному секторі 2003 року обов'язковою умовою було надання у звіті інформації про доходи і витрати від звичайної діяльності та надзвичайних подій. В свою чергу звичайну діяльність поділяли на операційну та іншу. За стандартами 2009 року подання такої інформації не вимагається. Основна вимога стандартів – віднесення доходів, витрат та результату виконання (надлишку чи дефіциту) до того звітного періоду, у якому вони отримані (понесені). Групування статей доходів та витрат не обмежується, залежить від установи, змісту подій та важливості операцій, а також ймовірності отримання економічної вигоди у майбутньому чи надання установами суспільних послуг. Важливо лише, щоб інформація, яка подана у звіті, була достовірною, доречною і достатньою для розуміння користувачами. У звіті відображають доходи за видами отримання, витрати за функціями або змістом статей, окремо надають інформацію про доходи, які належать установі вищого рівня, та частку меншості. Корисною також вважається інформація про доходи і витрати, отримані від припиненої діяльності.

В Україні при відображенні звітів про виконання бюджетів (кошторисів) в основу покладено класифікацію доходів і видатків за джерелами покриття – загальним та спеціальним фондами.

Звіт про результат виконання бюджету України складається з розділів: операційний доход; операційні витрати; фінансування. Звіти про виконання кошторису установи містять інформацію про доходи і видатки кошторисні та фактичні. МСФЗ 2009 року [2] вказують на необхідність наведення інформації про виконання планових показників в окремому звіті (табл. 3) або примітках.

У звітах бюджетних установ України показують касові видатки, що пояснюються застосуванням органами казначейства при виконанні бюджетів касового методу.

За МСФЗ суб'єкти державного сектора, у складі фінансових звітів надають **звіт про рух грошових коштів**. В основі звіту – класифікація грошових потоків за видами діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову. Стандарти 2003 року передбачали відображення у звіті інформації про операції з їх поділом на звичайну діяльність і надзвичайну. МСФЗ у державному секторі редакції 2009 року такої вимоги не містять.

В Україні звіт про рух грошових коштів входить до складу фінансової звітності про виконання бюджетів, починаючи з 2001 року. У змісті показників вітчизняного звіту про виконання бюджетів існують принципові відмінності у порівнянні із звітом, запропонованим стандартами. Установи, що отримують кошти бюджетів, такого звіту не складають. Пропонуємо визначити структуру звіту про рух грошових коштів з урахуванням класифікації грошових потоків, яка передбачатиме поділ діяльності бюджетів та установ на три види: операційну, інвестиційну та фінансову.

Звіт про зміни у чистих активах/капіталі установ державного сектору за звітний період містить інформацію про залишки на початок і кінець звітного періоду та зміни у складі чистих активів/капіталу бюджету або установи.

У складі звітності про виконання бюджетів України не передбачено подання звіту про зміни у чистих активах/капіталі, тобто саме про результати виконання бюджетів. Установи, які отримують кошти бюджетів, складають звіт про результати фінансової діяльності, який деталізує результати виконання кошторису установи за джерелами покриття (загальним та спеціальним фондами). Даному звіту слід надати назву “Звіт про результати виконання кошторису установи”, оскільки чинне найменування звіту “результати фінансової діяльності” не зовсім коректне, адже фінансова діяльність не є основною діяльністю бюджетних установ.

За МСФЗ у державному секторі у фінансову звітність суб'єктів включають **примітки**, які за змістом та формою значно відрізняються від пояснювальної записки вітчизняних бюджетних установ та органів казначейства. У примітках до фінансових звітів бюджету та установи за МСФЗ наводиться інформація про основу складання фінансових звітів і облікову політику, інші розкриття. Вітчизняним органам казначейства та бюджетним установам доцільно формувати у складі фінансової звітності примітки. Пропонується викладення інформації у такій послідовності: вказівка на відповідність звітності положенням Державного казначейства; інформація про методи обліку та облікову політику; пояснювальна інформація до статей основних фінансових звітів: балансу, звіту про виконання бюджету/кошторису, звіту про рух грошових коштів; звіту про результати виконання; інші розкриття, які вважають за доцільне.

ВИСНОВКИ

Зростання вимог до бухгалтерського обліку суб'єктів бюджетної сфери в умовах поширення у цю сферу ринкових відносин потребує перегляду його теоретичних основ, шляхів та форм урегулювання.

Вітчизняні органи казначейства, які ведуть облік бюджетів, та установи, які отримують кошти з бюджетів, не мають відповідних повноважень у здійсненні власної облікової політики. Надання вітчизняним установам бюджетної сфери права на формування змісту облікової політики розширило б можливості розкриття у фінансовій звітності додаткової інформації. Проте внесення доповнень, коригування існуючих фінансових звітів бюджетів та бюджетних установ, які відбувались протягом останніх років, не вирішили завдань реформування обліку та звітності. Вочевидь, корінні перетворення неможливі, доки у бюджетній сфері залишається незмінною основа – касовий метод.

Отже, для практичної перебудови фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери потрібно в першу чергу вирішити питання запровадження для обліку доходів і витрат методу нарахування.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. IFAC Handbook 2000. Technical Pronouncements. – New York, 2000. – 236 с.
2. 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – 1220 с. // www.ifac.org/publication/

[Позняковська](#) **Наталія** **Миколаївна**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне, тел. 0674794525, e-mail: Poznyakovska@ya.ru