

Магістр 1 року навчання
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

ВИЗНАЧЕННЯ НЕОБХІДНОСТІ РЕФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ ЗГІДНО З МСФЗ

Анотація. Досліджено питання організації та методики складання фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України. Визначено окремі шляхи вдосконалення фінансової звітності з використанням рекомендацій Міжнародних стандартів фінансової звітності в бюджетній організації.

Аннотация. Исследованы вопросы организации и методики составления финансовой отчетности субъектов бюджетной сферы Украины. Определены отдельные пути усовершенствования финансовой отчетности с использованием рекомендаций Международных стандартов финансовой отчетности в бюджетной организации.

Annotation. The issues of organization and methodology of developing financial statements in the budgetary sphere of Ukraine has been studied. The particular ways of improving the financial statements using the recommendations of International financial accounting standards in the budgetary organizations have been defined.

Ключові слова: фінансова звітність, суб'єкти бюджетної сфери, Міжнародні стандарти фінансової звітності, метод нарахування, касовий метод.

У процесі переходу до ринкових відносин суттєво змінюється роль та значення держави в управлінні соціально-економічними процесами, і ця проблема є актуальною й на сьогодні. Нагальною проблемою є також налагодження бухгалтерського обліку установ, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю ряду проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Задля визначення шляхів удосконалення звітності суб'єктів бюджетної сфери доцільно розглянути вимоги до фінансових звітів бюджетів та бюджетних установ за Міжнародними стандартами фінансової звітності в державному секторі, які покладені в основу реформування облікової системи в Україні.

Застосування у вітчизняному обліку положень МСФЗ щодо державного сектору ґрунтовно не досліджене вітчизняними науковцями та практиками. Питаннями запровадження МСФЗ у вітчизняну облікову систему та державний сектор займалися такі видатні вчені-економісти, як: Єфіменко В. І. [1], Голов С. Ф. [2], Левицька Л. Г. [3], Жук В. С. [4], Свірко С. В. [5], Сушко Н. І. [6] та ін.

Метою дослідження є обґрунтування окремих шляхів вдосконалення фінансової звітності з використанням рекомендацій Міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі.

Об'єктом дослідження є фінансова звітність суб'єктів бюджетної сфери України.

Предмет дослідження – розробка теоретичних та практичних рекомендацій щодо вдосконалення фінансової звітності з використанням положень Міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі.

Міжнародними стандартами фінансової звітності в державному секторі [7] встановлені єдині правила регулювання обліку та фінансової звітності всіх суб'єктів цієї сфери економіки. Стандарти мають рекомендаційний характер. Запропоновані в стандартах підходи до вирішення облікових проблем набувають обов'язкового і конкретного характеру тільки шляхом видання інструкцій, положень, стандартів певною країною.

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

На відміну від рекомендацій МСФЗ, в системі бухгалтерського обліку в бюджетній сфері України розрізняють два основних об'єкти: установу, що отримує кошти бюджету, та бюджет. Цієї проблеми торкалися у своїх працях науковці та 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 витратків.

Установи, які отримують кошти бюджетів, використовують різні методи обліку доходів і витратків. Так, облік доходів загального фонду кошторисів установ здійснюється за касовим методом. Видатки відображаються в бухгалтерському обліку установи в момент їх виникнення, незалежно від сплати грошових коштів (метод нарахування).

Отже, використання різних методів обліку доходів і витратків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності бюджетних установ [2].

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

**Порівняння складу фінансових звітів бюджетів та установ,
які отримують кошти бюджетів**

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

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

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

В Україні під час відображення 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 таких розділів, як: операційний дохід, операційні витрати, фінансування. Звіти про виконання кошторису установи містять інформацію про доходи і видатки, як кошторисні, так і фактичні.

У звітах бюджетних установ України показують касові видатки, що пояснюється застосуванням органами казначейства в процесі виконання бюджетів касового методу.

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 порівняно зі звітом, запропонованим стандартами. Установи, що отримують кошти бюджетів, такого звіту не складають.

Звіт про зміни в 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 в 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).

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 [4].

Основними напрямками модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі є:

- 1) удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту в системі органів казначейства як основний фактор модернізації державного бухгалтерського обліку;
- 2) запровадження методу нарахувань у державному секторі та застосування інформаційних технологій у процесі реформування управління державними фінансами;
- 3) управління людськими ресурсами як фактор запровадження змін у контексті реформування бухгалтерського обліку в державному секторі;
- 4) інтегрування плану рахунків бюджетного обліку із бюджетною класифікацією;
- 5) удосконалення складу показників та змісту фінансової звітності, організації роботи та запровадження електронного документообігу між казначейством та розпорядниками бюджетних коштів [1].

За останні роки зменшилися розбіжності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності багатьох країн, що спрощує аналіз інформації та ухвалення рішень в умовах розвитку торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Для вирішення проблеми реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності потрібно вирішити проблеми методологічного та організаційного характеру: вибір варіанта регулювання бухгалтерського обліку в країні – державного чи професійного, який залежить від економічного розвитку країни, соціально-політичної ситуації, національних традицій. Перехід від національних до міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах глобалізації повинен бути поступовим і цілеспрямованим процесом, тобто невідповідність української системи бухгалтерського обліку має усуватись послідовно відповідно до потреб ринкової економіки без порушення цілісності цієї системи.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності зустрічає на своєму шляху дві групи проблем: перша група – проблеми методологічного характеру, друга – організаційного. Проблеми методологічного характеру пов'язані з необхідністю ухвалити рішення про те, чи слід МСФЗ включити в національну нормативну базу бухгалтерського обліку чи піти шляхом розробки національних стандартів, що не будуть суперечити МСФЗ. Проблеми організаційного характеру пов'язані з вибором шляху реформування. Вони полягають у пошуку відповідей на питання: хто повинен здійснювати реформування обліку шляхом розробки та

ухвалення відповідних нормативних актів, хто має впроваджувати їх у повсякденну практику бухгалтера, хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу [4].

Слід зазначити, що концептуальні основи державного регулювання бухгалтерського обліку в нашій країні перебувають іще у стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу є недосконалим, містить суперечності та неузгодженості.

Таким чином, слід зазначити, що модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме: прозорості управління державними фінансами; удосконаленню системи стратегічного бюджетного планування на середньо- та довгостроковий періоди; посиленню контролю за процесом виконання бюджетів; впровадженню національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності на основі загальноприйнятих міжнародних стандартів; підвищенню статусу та ролі обліково-економічного персоналу.

Для більш детального відображення інформації у фінансових звітах пропонується визначати 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.

На думку автора, доцільним також було б викладення інформації у примітках до фінансової звітності в 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 є доцільними.

Наук. керівн. Глебова Н. В.

Література: 1. Єфіменко В. І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В. І. Єфіменко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 278 – 284. 2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с. 3. Левицька Л. Окремі питання реформування бюджетного обліку / Л. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34 – 38. 4. Жук В. С. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. С. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22. 5. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с. 6. Сушко Н. І. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України : навч. посіб. / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко ; ред. М. В. Кужельний, Л. Демчук. – К. : Аграрна наука, 2009. – 336 с. 7. IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ifac.org/publication/.