

УДК 336.13

ПРОБЛЕМИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

Мащенко К.С., аспірантка, ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського

Узагальнено досвід прийняття міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора, зроблено акцент на фінансовій звітності бюджетних установ. Окреслено вплив реформи системи бухгалтерського обліку на ефективність управління фінансами державного сектора.

Ключові слова: міжнародні, національні, стандарти, фінансова звітність, державний сектор, фінанси

ВСТУП

В Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку. У приватному секторі цей процес суттєво випереджає аналогічні процеси у державному секторі. Так, система бухгалтерського обліку в приватному секторі уже адаптована до міжнародних стандартів з урахуванням економіко-правового та ринкового середовища в Україні, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку визначають методологічні засади ведення обліку та формування фінансової звітності.

Більшість науковців та фахівців у сфері обліку погоджуються з думкою про те, що сформована в Україні облікова система в державному секторі потребує вдосконалення, модернізації, переходу на єдині уніфіковані методологічні засади [1]. Метелиця В.М. виділяє такі передумови модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі: ефективне управління, прозорість, поява нових інформаційних технологій, розповсюдження міжнародних стандартів [2]. Фаріон А. вказує, що відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та Міжнародними стандартами пов'язані, насамперед, із особливостями бюджетного процесу в Україні, а саме касовим методом виконання бюджетів [3, с. 281]. Так, у системі обліку виконання бюджетів нема даних про майновий стан органів місцевого самоврядування, органів виконавчої влади та держави у цілому. Стан та рух основних засобів і запасів обліковують у бухгалтерських регістрах розпорядників бюджетних коштів. Потребує також удосконалення організація бухгалтерського обліку у розпорядників бюджетних коштів, оскільки існують відмінності в організаційній структурі бухгалтерських служб і процедурах документообігу, автоматизації облікових операцій [4]. Левицькою С.О. досліджено теоретичні, методологічні та практичні засади ефективного використання неприбутковими організаціями одержаних цільових і бюджетних коштів [5]. Таким чином, у літературі наголошується на окремих проблемах реформування бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ, утім недостатньо уваги приділяється дослідженню впливу цього процесу на ефективність управління їх фінансами.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є узагальнення досвіду стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора та обґрунтування пропозицій щодо його використання у державному фінансовому контролі, фінансовому плануванні і прогнозуванні.

РЕЗУЛЬТАТИ

Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34 затверджено «Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [6]. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди. На даний час облікова система бюджетної сфери складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ. Міністерство фінансів України забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, Державне казначейство установлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Державного казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ — розпорядники бюджетних коштів. Крім того, Пенсійний фонд України та державні цільові фонди застосовують методики ведення бухгалтерського обліку, які не встановлені Державним казначейством. Законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету — в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Бухгалтерський облік в 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 їх еквівалентів). Крім того, Державне казначейство складає звітність про виконання державно-

го бюджету на підставі інформації за касовими операціями, які відображені в його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування. Звітність про виконання бюджетів консолідується Державним казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використання різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення виникла потреба удосконалити організацію бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів.

Комітет з питань державного сектора (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання державного сектора, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС), англійською International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS). Рекомендації щодо урядової фінансової звітності на основі методу нарахувань були розроблені ще у 1998 р. Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги [7].

Термін «державний сектор» означає національні уряди, регіональні і місцеві органи управління та відповідні державні суб'єкти господарювання. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектора в своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з ними. МСБОДС застосовуються до опублікованих фінансових звітів суб'єктів господарювання державного сектора, крім державних комерційних підприємств.

Комітет розробляє сукупність МСБОДС, яка включає Стандарти, що застосовуються до облікового принципу нарахування, і окремий МСБОДС, який визначає вимоги до звітності для касового методу. Міжнародна федерація бухгалтерів підтримує перехід на облік за методом нарахувань у державному секторі, але розуміє певні обмеження. Звідси — паралельна робота щодо вдосконалення системи обліку за касовим методом у державному секторі. Тенденція впровадження обліку за методом нарахувань зберігатиметься у майбутньому, оскільки аргументи для його підтримки сфокусовані більше на забезпеченні потреб управління фінансами, ніж на обліку. Міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі встановлені єдині правила регулювання обліку та фінансової звітності всіх суб'єктів цієї сфери економіки (для установ та бюджетів).

У передумові до МСБОДС відзначено, що перехід на міжнародні стандарти необхідний для підвищення прозорості державних та місцевих фінансів, якості й достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених фінансових операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, які надаються.

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів між Міністерством фінансів України та Міжнародною федерацією бухгалтерів підписаний Меморандум взаєморозуміння, відповідно до якого Міністерство фінансів України отримало дозвіл на переклад, публікацію та розповсюдження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів за станом на 1 січня 2003 р. [8].

Тексти Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) видані Міжнародною федерацією бухгалтерів в грудні 2006 року (МСБОДС 22 — Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор, 23 — Дохід від необмінних операцій (податки та трансфери), 24 — Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів) і лютому 2008 року (МСБОДС 21 — Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти, 25 — Виплати працівникам, 26 — Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти).

Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» (П(С)БОДС) набирає чинності з 01.01.2013 р. [9]. Ним затверджено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність», 103 «Фінансова звітність за сегментами», 124 «Доходи», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 126 «Оренда», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», 129 «Інвестиційна нерухомість». Крім того, внесено зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (наказ Мінфіну від 28.12.2009 р. №1541). Наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року №1202 [10] затверджено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси».

У поточний період часу фінансові звіти бюджетів України включають: звіт про фінансовий стан бюджету, звіт про результат виконання бюджету, звіт про рух грошових коштів. Фінансові звіти установ, які отримують кошти бюджетів, — баланс, звіт про виконання кошторису, звіт про результати фінансової діяльності.

Відповідно до П(С)БОДС №101 фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів. Баланс (за формою № 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектора та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. У звіті про фінансові результати (за формою №2-дс) відображаються операції зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат суб'єкта державного сектора та бюджету (у тому числі частка інвестора в результатах діяль-

ності об'єкта інвестування) за звітний період. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів: фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів; фінансовий результат виконання бюджету; за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету. Звіт про рух грошових коштів (за формою № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Звіт про власний капітал (за формою № 4-дс) розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

В основу підготовки П(С)БОДС покладено принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей. За умови касового виконання бюджетів нині в обліку та звітності проблематично перейти до використання бази нарахування. Дохідна база бюджетів нестабільна, що ускладнює бюджетне планування як умову відображення в обліку нарахованих доходів. Порівняльну характеристику методів наведено у табл. 1.

Порядок ведення обліку за методом нарахувань забезпечує кращий огляд фінансової діяльності уряду та його фінансового стану. Звіт про діяльність уряду, підготовлений за методом нарахувань, надає інформацію про загальне витрачання ресурсів, використаних для надання державних послуг. Повне або модифіковане прийняття порядку обліку за методом нарахувань

Порівняльна характеристика методів формування фінансової звітності у державному секторі

Таблиця 1

Показник	Метод нарахувань	Касовий метод
Склад фінансових звітів	звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі	звіт про грошові потоки
Переваги	забезпечує більш обґрунтовану оцінку ресурсів, отримання детальної інформації про урядові зобов'язання	простота і прямий зв'язок із рухом фондів, що є суттєвим для управління операціями зі залучення грошових коштів
Недоліки	1) капітальні (необоротні) активи у державному секторі не забезпечують отримання доходу в грошовій формі, унаслідок цього складно обґрунтовано оцінити або визначити економічний термін експлуатації для капітальних активів; 2) державні суб'єкти господарювання не можуть із упевненістю передбачити доходи, які вони отримують у певний момент	1) не робить акценту на обґрунтованій оцінці активів і зобов'язань

змушує менеджерів державного сектора звернути увагу на активи та поглянути на них глибше, ніж вони зробили б в іншому випадку. Досвід двох найрозвиненіших країн (Австралії та Нової Зеландії) показав, що застосування методу нарахувань у бюджетуванні призвело до кращого визнання короткотермінових зобов'язань, кращого управління інфраструктурою та ефективнішого процесу розподілу. Однак огляд урядової практики, що його провела Організація економічної співпраці та розвитку (OECD), показав, що різні (західні) уряди перебувають на різних стадіях упровадження модифікованого або повного варіанта обліку за методом нарахувань, але лише кілька впровадили його у процес бюджетування, оскільки це потребує значних інвестицій в освіту та підготовчу роботу з різними зацікавленими сторонами, особливо з менеджерами державного сектора [11, с. 26]. На повний варіант методу нарахувань зазвичай переходять протягом тривалого періоду.

Згідно з П(С)БОДС №103 кожен суб'єкт господарювання державного сектора, за винятком державних комерційних підприємств, має визначити відокремлюваний вид або групу видів діяльності як окремий сегмент діяльності, за яким у звітах має подаватись фінансова інформація для оцінки результатів діяльності цього суб'єкта господарювання в досягненні визначених цілей у минулому і для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів. Сегмент діяльності — це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектора, який відрізняється від інших: видом послуг (робіт); способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт); характером діяльності; цілями діяльності; категорією споживачів послуг (робіт). Сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектора.

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів суб'єкта державного сектора, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податків і зборів. Витратами звітного сегмента визнається частина витрат суб'єкта державного сектора, що пов'язані зі звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента. У розділі I форми № 5-дс Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта державного сектора (консолідованої фінансової звітності).

Відповідно до П(С)БОДС № 102 консолідована фінансова звітність підприємств державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління контролюючого суб'єкта державного сектора, складається окремо та подається у складі консолідованої фінансової звітності. Консолідована фінансова звітність — фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи.

ВИСНОВКИ

1. Стандартизація фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора сприятиме: удосконаленню управління державними фінансами; впровадженню системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, а також програмно-цільового методу складання і виконання бюджетів; підвищенню дієвості системи фінансового контролю за бюджетним процесом.

2. В Україні з 01.01.2013 р. вступають у дію національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, у поточний час прийнято 12 стандартів, які стосуються визнання активів і зобов'язань, подання фінансової звітності, формування консолідованої фінансової звітності, фінансової звітності за сегментами», визначення доходів. Ними запроваджено нові форми фінансової звітності: звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал, удосконалено методологію складання балансу. Покращення якості фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора приведе до більш інформативно-обґрунтованих оцінок рішень органів управління щодо розміщення ресурсів і тим самим до підвищення прозорості й контрольованості їх використання.

Метою подальших досліджень є розробка пропозицій щодо розвитку механізму управління фінансами дошкільної освіти в умовах нових стандартів фінансової звітності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Чемерис О.М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О.М. Чемерис // Державне управління: теорія та практика. — 2009. — №2. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf

2. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. — 2009. — №4. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf

3. Фаріон А. Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора економіки [Текст] / А. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. — 2010. — Вип. 14-15. — С. 278-296.

4. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова // Менеджмент. — 2010. — №13. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm

5. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 [Текст] / С.О. Левицька; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2005. — 28 с.

6. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., №34. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=83759&cat_id=83023

7. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>

8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024

9. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів від 24.12.2010 р. №1629. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua/druk.php?name=354444-24122010-0.txt>

10. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів від 12.10.2010 р. №1202. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>

11. Сушко М. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування [Текст] / М. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — №11. — С. 25-31.