

УДК 657. 4: 336

**Позняковська Н. М.,**

кандидат економічних наук, доцент Національного університету водного господарства та природокористування

## ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

*У статті досліджуються питання запровадження нової 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:** Міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, фінансова звітність бюджетних установ.

*В статье исследуются вопросы использования новой финансовой отчетности субъектов бюджетной сферы Украины. Предложены пути совершенствования финансовой отчетности с использованием рекомендаций Международных стандартов финансовой отчетности в государственном секторе.*

**Ключевые слова:** Международные стандарты финансовой отчетности в государственном секторе, Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе, финансовая отчетность бюджетных учреждений.

*In the article defines implementation of new financial reporting of budgets and suggests directions of improvement of the financial reporting of budgets on the Statements of International Public Sector Accounting Standards basis.*

**Key words:** Statements of International Public Sector Accounting Standards, nation statements public sector accounting, financial reporting of budgets.

**Постановка проблеми.** 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 реформування вітчизняної облікової системи. Відповідність обліку та звітності в бюджетній сфері Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ) задекларована Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням обліку у бюджетній сфері України присвячені роботи Л. Гуцайлюк, Р. Джоги, С. Зубілевич, Л. Кіндрацької, М. Лучка, С. Свірко, М. Чумаченка, І. Фаріона та інших. Проте, незважаючи на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку в бюджетних установах, залишаються невирішеними принципові положення теорії, методології та практики обліку у бюджетній сфері.

**Мета і завдання дослідження.** 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 порушували у своїх працях науковці і практики, пропонуючи застосувати 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. Так, облік доходів загального фонду кошторисів установ здійснюється за касовим методом. Для обліку доходів спеціального фонду застосовують і касовий метод, і метод нарахування. Видатки відображаються у бухгалтерському обліку установи у момент їх виникнення, незалежно від сплати грошових коштів (метод нарахування).

Протягом 2010-2011 років Міністерством фінансів України затверджено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набудуть чинності з 2013 року.

Метою цієї статті є аналіз нових стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора України та розробка пропозицій з їх вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** Важливо зазначити, що стандарти рекомендувалось застосовувати в державному секторі до звітного періоду, що розпочався 1 січня 2008 року. При складанні фінансової звітності за 2008 рік використовують МСФЗ у державному секторі у редакції 2009 року [2, с. 28], які замінили видання 2000-2003 рр. Причиною розробки федерацією нової редакції та постійне вдосконалення стандартів є намагання досягнення конвергенції облікових положень у державному та комерційному секторах. Адже МСФЗ для приватного підприємств суттєво змінилися з 2003 року, і перегляд стандартів триває донині. З 2012 року застосовуються МСФЗ вже у редакції 2010 року [3, с. 2].

Редакція 2010 року нараховує 31 стандарт. В основу облікових принципів за МСФЗ у державному секторі (як і в стандартах для підприємницького сектора) покладений метод нарахування, застосування

якого, вважається, дозволяє досягнути правдивого відображення у звітності фінансового стану, результатів виконання та грошових коштів установи та бюджету (табл. 1).

Міжнародною федерацією бухгалтерів підготовлений лише один стандарт, у якому вказуються рекомендації для фінансової звітності, складеної за касовим методом (Cash Basis IPSAS) [2, с. 928-1056].

Таблиця 1

Порівняння Міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі

Міжнародні стандарти фінансової звітності у державному секторі (IPSASs) у ред. 2011 року	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
1	2
IPSAS 1 “Подання фінансових звітів”	Стандарт 101 “Подання фінансової звітності”
IPSAS 2 “Звіт про рух грошових коштів”	
IPSAS 3 “Облікова політика, суттєві помилки та зміни в облікових оцінках, суттєві помилки”	Стандарт 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”
IPSAS 4 “Вплив змін валютних курсів”	Стандарт 130 “Вплив змін валютних курсів”
IPSAS 5 “Витрати на позики”	
IPSAS 6 “Консолідована фінансова звітність і облік підвідомчих установ”	Стандарт 102 “Консолідована фінансова звітність”
IPSAS 7 “Облік інвестицій в асоціації”	
IPSAS 8 “Фінансова звітність про частки у спільних установах”	
IPSAS 9 “Доходи від обмінних операцій”	Стандарт 124 “Доходи”
IPSAS 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	Стандарт 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
IPSAS 11 “Будівельні контракти”	Стандарт 131 “Будівельні контракти”
IPSAS 12 “Запаси”	Стандарт 123 “Запаси”
IPSAS 13 “Оренда”	Стандарт 126 “Оренда”
IPSAS 14 “Події після дати балансу”	
IPSAS 15 “Фінансові інструменти: розкриття і подання”	
IPSAS 16 “Інвестиційна власність”	Стандарт 129 “Інвестиційна нерухомість”
IPSAS 17 “Основні засоби”	Стандарт 121 “Основні засоби”
IPSAS 18 “Звітність за сегментами”	Стандарт 103 “Фінансова звітність за сегментами”
IPSAS 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання і активи”	Стандарт 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”
IPSAS 20 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”	
IPSAS 21 “Зменшення корисності активів, які не генерують грошові потоки”	Стандарт 127 “Зменшення корисності активів”
IPSAS 22 “Розкриття інформації про державний сектор”	
IPSAS 23 “Доходи від необмінних операцій (податки, трансферти)”	Стандарт 124 “Доходи”
IPSAS 24 “Подання інформації про бюджет у фінансовій звітності”	
IPSAS 25 “Виплати працівникам”	Стандарт 132 “Виплати працівникам”
IPSAS 26 “Зменшення корисності активів, які генерують грошові потоки”	Стандарт 127 “Зменшення корисності активів”
IPSAS 27 “Сільське господарство”	
IPSAS 28 “Фінансові інструменти: подання”	
IPSAS 29 “Фінансові інструменти: визнання і оцінка”	
IPSAS 30 “Фінансові інструменти: розкриття”	
IPSAS 31 “Нематеріальні активи”	Стандарт 122 “Нематеріальні активи”
Cash Basis IPSAS Фінансова звітність, складена за касовим методом	-

Наказом Міністерства фінансів України від 12. 10. 2010 р. № 1202 затверджено низку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) в державному секторі (табл. 1). Окрім того, наказом № 1202 скасовано наказ Мінфіну "Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку" від 30. 11. 2009 р. № 1396, яким було внесено зміни до П(С)БО 1, П(С)БО 7, П(С)БО 8 та П(С)БО 9 з метою поширення їх дії на бюджетні установи та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. Отже, було вирішено запровадити для бюджетної сфери нові стандарти, а не поширювати чинні, як і для підприємницького сектора. Нові стандарти для державного сектора набирають чинності з 1 січня 2013 року. Видано п'ять стандартів, що стосуються подання фінансової звітності, і дванадцять стандартів, що регламентують правила обліку певних операцій (Основні засоби, Запаси тощо). Очевидно, передбачається у подальшому розробка і видання інших стандартів для державного сектора.

Розглянемо перший стандарт 101, який визначив зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, а також загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів. У стандарті надано визначення деяких термінів, як грошові кошти та їх еквіваленти, економічна група, рух грошових коштів, операційна, інвестиційна та фінансова види діяльності. Проте відсутні визначення методу нарахування та елементів фінансових звітів (активів, зобов'язань, чистих активів / капіталу, доходів і витрат).

Окрім названих понять, МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів" розкриває такі принципи фінансових звітів, як справедливе подання та відповідність IPSAS; безперервність діяльності; послідовність подання; суттєвість і об'єднання статей; взаємозалік (згортання) статей; порівняльна інформація.

У стандарті визначені основні завдання фінансової звітності в державному секторі – забезпечення потреб користувачів в інформації щодо:

- джерел надходження коштів та напрямів їх використання;
- рівня фінансового забезпечення діяльності установи;
- стану виконання зобов'язань, здатності установи виконувати їх у майбутньому та дотримання фінансової дисципліни установою;
- фінансового стану установи;
- результатів діяльності установи;
- цільового використання бюджетних коштів;
- отримання та використання ресурсів відповідно до кошторису.

Порівняємо склад фінансової звітності державного сектора за національними та міжнародними стандартами (рис. 1).

<i>Фінансові звіти за МСФЗ у державному секторі</i>	<i>Фінансові звіти суб'єктів державного сектора України</i>
Звіт про фінансовий стан	Баланс
Звіт про фінансові результати виконання	Звіт про фінансові результати
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів
Звіт про чисті активи	Звіт про власний капітал
Примітки	Примітки до фінансової звітності
Звіт або інформація у примітках про виконання бюджету	

**Рис. 1. Порівняння складу фінансових звітів бюджетів та установ за міжнародними на національними стандартами**

Як видно з рис. 1, фінансові звіти бюджетів та установ в Україні дещо відрізняються за складом від рекомендованих Міжнародними стандартами, що передбачають ще один звіт – про виконання бюджету.

Стандарт 101 "Подання фінансових звітів" визначає баланс як звіт про фінансовий стан, що показує активи, зобов'язання і власний капітал установи. Активи відображаються в балансі за умови, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. У балансі активи поділили на фінансові і нефінансові. Зобов'язання відображається в балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Зобов'язання розподіляються на поточні і довгострокові. Одночасно з відображенням активів і зобов'язань у балансі відображається власний капітал та фінансовий результат.

За МСФЗ 1, інформацію про активи, зобов'язання та чисті активи/капітал установи державного сектора надає звіт про фінансовий стан [3]. Стандарт вказує мінімальний перелік статей, які мають бути відображені у звіті про фінансовий стан. 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.

У звіті про фінансові результати суб'єкта державного сектора України відображаються операції із збільшення або зменшення доходів та/ або витрат установи та бюджетів за звітний період. У першому розділі відображається фінансовий результат виконання бюджетів, у другому – кошторису установи.

Дохід включається до звіту, коли відбувається надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу, та можливо дати достовірну оцінку доходу. Витрати відображаються у звіті за умови достовірної їх оцінки та коли відбувається вибуття активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу. У стандарті називаються інші умови визнання витрат: на основі систематичного і раціонального розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять вигоди від використання активів; негайне списання, якщо від використання активів не отримують або перестали отримувати економічні вигоди.

За МСФЗ у державному секторі 2003 року у звіті про фінансові результати виконання обов'язковою умовою було надання інформації про доходи і витрати від звичайної діяльності та надзвичайних подій. Своєю чергою звичайну діяльність поділяли на операційну та іншу. За стандартами 2010 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 установи складатимуть звіт про рух грошових коштів. У звіті розгорнуто наводитимуть інформацію про грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

За МСФЗ суб'єкти державного сектора 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 2010 року такої вимоги не містять.

Новим для суб'єктів державного сектора України буде звіт про власний капітал, який повинен розкрити інформацію про зміни у складі власного капіталу: виправлення помилок; переоцінка активів; інші зміни.

За МСФЗ цей звіт називається – звіт про зміни у чистих активах/капіталі. Містить інформацію про залишки на початок і кінець звітного періоду та зміни у складі чистих активів/капіталу бюджету або установи.

Вперше вітчизняні бюджетні установи складатимуть примітки до фінансових звітів, а не пояснювальну записку. У примітках розкриватимуть інформацію, яку вимагають П(С)БО, яка не подана безпосередньо у фінансових звітах, але є необхідною. У стандарті 101 подана форма приміток, що містить два розділи: “Нематеріальні активи”, “Основні засоби”.

За МСФЗ у державному секторі у фінансову звітність суб'єктів включають примітки. У примітках до фінансових звітів бюджету та установи за МСФЗ наводиться інформація про основу складання фінансових звітів і облікову політику, інші розкриття.

**Висновки.** Надання вітчизняним установам бюджетної сфери права на формування змісту облікової політики розширить можливості розкриття у фінансовій звітності додаткової інформації. Корінні перетворення у бюджетній сфері України будуть пов'язані із запровадженням в обліку доходів і витрат методу нарахування, що потребує роз'яснення у нових національних стандартах.

#### Література:

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/](http://www.ifac.org/publication/).
3. 2011 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – 1628 с. // [www.ifac.org/publication/](http://www.ifac.org/publication/).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.