



## ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УСТАНОВАХ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

**Н. В. Рассулова, О. С. Легкошкур**

*Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського,  
вул. Щорса, 31, м. Донецьк, Україна, 83050.*

*E-mail: shavkunolga@mail.ru*

*Отримана 29 квітня 2013, прийнята 27 вересня 2013.*

**Анотація.** 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. У статті розглянуто передумови та існуючі проблеми щодо вдосконалення звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності в установах охорони здоров'я. Виділено труднощі, які виникають при адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог та визначені шляхи їх подолання.

**Ключові слова:** звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, доходи, видатки, асигнування, активи, зобов'язання.

## УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УЧРЕЖДЕНИЯХ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ

**Н. В. Рассулова, О. С. Легкошкур**

*Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского,  
ул. Щорса, 31, г. Донецк, Украина, 83050.*

*E-mail: shavkunolga@mail.ru*

*Получена 29 апреля 2013, принята 27 сентября 2013.*

**Аннотация.** Соответствие учета и отчетности в бюджетной сфере международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) задекларированы, на практике же фактически не достигнуты. Применение в учете положений МСФО, касающихся государственного сектора, основательно не исследуется учеными и практиками. Для определения путей совершенствования отчетности субъектов бюджетной сферы целесообразно рассмотреть требования к финансовой отчетности бюджетных учреждений по международным стандартам финансовой отчетности в государственном секторе, которые положены в основу реформирования учетной системы в Украине. В статье рассмотрены предпосылки и существующие проблемы относительно совершенствования отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности в учреждениях здравоохранения. Выделены трудности, которые возникают при адаптации отечественного учетного законодательства к международным требованиям и определены пути их преодоления.

**Ключевые слова:** отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, доходы, расходы, ассигнования, активы, обязательства.

## IMPROVEMENT STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN HEALTH CARE

Nadezhda Rassulova, Olga Legkoshkur

*Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky,*

*31, Shorsa Str., Donetsk, Ukraine, 83050.*

*E-mail: shavkunolga@mail.ru*

*Received 29 April 2013, accepted 27 September 2013.*

**Abstract.** Compliance with accounting and reporting in the public sector by the International Financial Reporting Standards (IFRS) declared, in practice it actually achieved. Application of IFRS in accounting for the public sector, not thoroughly studied by scientists and practitioners. To identify ways to improve the reporting of public sector wise to consider the financial reporting requirements of public institutions by the International Accounting Standards Board in the public sector, which are the basis of reforming the accounting system in Ukraine. Considered prerequisites and challenges for improving accountability in accordance with international financial reporting standards in health care. Highlighted the difficulties that arise in adapting domestic legislation to international accounting requirements and the ways to overcome them.

**Keywords:** reporting, international financial reporting standards, revenues, expenditures, appropriations, assets, liabilities.

### Постановка завдання

За сучасних нестабільних умов функціонування бюджетних установ, посилення тенденцій невиконання планів асигнувань, недосконалості обліку різноманітних операцій цих організацій важливого значення набуває правильність ведення обліку та відповідного відображення в звітності.

Проблемою на сьогодні для бюджетних установ є вдосконалення форм звітності. Для вирішення цього питання 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.

### Аналіз досліджень і публікацій

Питаннями вдосконалення звітності відповідно до вимог МСФЗ державного сектора, зокрема, займалися такі видатні вчені-економісти, як Бутинець Ф. Ф., Джога Р. Т., Єфісенко Т. І.,

Ловінська Л. Г., Свірко С.В., Сушко Н. І., Чечуліна О. О. та інші.

Однак, досліджуючи проблему реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, встановлено, що не вирішеними є проблеми методологічного та організаційного характеру. Також актуальними є проблеми вдосконалення звітності відповідно до вимог МСФЗ державного сектора та адаптація вітчизняної системи бюджетного обліку до їх вимог.

### Виклад основного матеріалу

Міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі [8] (МСФЗДС) встановлені єдині правила регулювання обліку та фінансової звітності усіх суб'єктів цієї сфери економіки. Запропоновані в стандартах підходи до вирішення облікових проблем приймають обов'язковий і конкретний характер тільки шляхом видання інструкцій, положень, стандартів певною країною.

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

Бюджетні установи застосовують касовий метод для обліку доходів загального фонду кошторису. Видатки відображаються у бухгалтерському обліку установи у момент їх виникнення, незалежно від сплати грошових коштів за методом нарахування.

Отже, використання різних методів обліку доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності установи.

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 (таблиця 1).

З наведених даних видно, що фінансові звіти бюджетних установ в Україні дещо відрізняються за складом від рекомендованих міжнародними стандартами. Проте значні відмінності стосуються саме змісту показників фінансових звітів.

За МСФЗ звіт про фінансовий стан надає інформацію про активи, зобов'язання та чисті активи/капітал установи державного сектора [9].

Тобто в даному випадку і вітчизняна, і міжнародна практика обліку збігаються, визначаючи залишки на рахунках фінансового результату не як прибуток, а як показник ефективності використання бюджетних коштів.

За МСФЗ у державному секторі 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.

Вважаємо, що доцільно запровадити класифікацію бюджетних операцій за видами діяльності:

- звичайна – діяльність, що триває (операційна та інша), і діяльність, що припиняється;
- надзвичайна.

У складі звичайної діяльності виділити операційну, інвестиційну та фінансову. У такий спосіб можливо врахувати рекомендації МСФЗ у державному секторі щодо визначення та класифікації доходів і витрат бюджетних установ.

З огляду на це, доцільно доповнити ознаки кодування та аналітичні параметри рахунків з обліку видами діяльності.

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

**Таблиця 1.** Порівняння складу фінансових звітів бюджетів та установ

Фінансові звіти за МСФЗ у державному секторі	Фінансові звіти установ, які отримують кошти бюджетів
Баланс	Баланс
Звіт про фінансові результати виконання	Звіт про виконання кошторису
Звіт про рух грошових коштів	-
Звіт про чисті активи	Звіт про результати фінансової діяльності
Примітки	Пояснювальна записка
Звіт або інформація у примітках про виконання бюджету	Інші

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.

Для усунення недоліків на рівні держави була затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [2] «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки», в якій окреслено основні та конструктивні кроки з огляду на розбіжності між вітчизняним та міжнародним досвідом в обліку бюджетних організацій. Ця стратегія включає:

– вдосконалення системи бухгалтерського обліку:

- 1) розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;
- 2) розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

– вдосконалення системи фінансової звітності:

- 1) вдосконалення методології складання форм звітності;
  - 2) розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності;
  - 3) вдосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності з використанням сучасних інформаційних технологій;
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме:

- 1) модернізацію фінансово-господарських служб;
- 2) забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектора;
- 3) посилення контролю з боку органів Державної казначейської служби за дотриманням

єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;

- 4) адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;
- 5) вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-господарських служб;
- 6) уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами Державної казначейської служби та суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем.

Наказом Мініфіну України від 28.12.2009 р. № 1541 затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», вказані нововведення набувають чинності з 01 січня 2015 року [3].

Зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», який теж набирає чинності з вказаної дати.

Відповідно до П(С)БО 101 фінансова звітність в державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходження коштів та напрямів їх використання;
- рівня фінансового забезпечення діяльності установи;
- стану виконання усіх зобов'язань установи та здатності установи виконувати їх у майбутньому;
- фінансового стану установи та змін у ньому;
- результатів діяльності установи з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни установою;
- цільового використання бюджетних коштів;
- ступеня отримання та використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису.

Баланс (ф. № 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал установи на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі, коли реорганізація відбулася станом на початок року).

У звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) відображаються операції із збільшення або зменшення доходів та/або витрат установи та державного/місцевих бюджетів за звітний період.

Звіт про фінансові результати складається з двох розділів:

- I. Фінансовий результат виконання бюджетів – для бюджетів;
- II. Фінансовий результат виконання кошторисів – для установ.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів

діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності. Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу. Примітки до фінансової звітності (ф. № 5-дс) розкривають інформацію, яку вимагають відповідні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, яка не подана безпосередньо у фінансових звітах, але є необхідною.

Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі чинним законодавством не встановлений.

## Висновки

Таким чином, в умовах реалізації планового характеру доведення бюджетних асигнувань, а також враховуючи практику бюджетних установ, є необхідним обліковувати і визнавати у звітності доходи та видатки з використанням методу нарахування і норм, характерних для міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що сприятиме уніфікації формування фінансових результатів одержувачів бюджетних коштів.

Перші кроки на шляху формування нової методології ведення обліку та складання звітності в державному секторі потребують практичної апробації.

## Література

1. Бюджетний кодекс України [Текст] : Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – С. 1778–1880.
2. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Текст] : Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 4. – С. 29–32.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Текст] : Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 № 1541 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 7. – С. 212–222.
4. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Текст] : затверджено наказом

## References

1. Ukraine code No. 2456-VI dated back to July, 8, 2010 «Budgetary code». In: *Register of the Parliament of Ukraine*, 2010, Number 50–51, p. 1778–1880. (in Ukrainian)
2. «Strategy of accounting standards modernization in the State sector for 2007–2015»: Adopted by the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 34 dated back to January, 16, 2007. In: *Official Bulletin of Ukraine*, 2007, Number 4, p. 29–32. (in Ukrainian)
3. «Generally Accepted Accounting Principles in the State sector 101 "Financial statement"»: Adopted by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 1541 dated back to 28.12.2009. In: *Official Bulletin of Ukraine*, 2010, Number 7, p. 212–222. (in Ukrainian)
4. «Preparation procedure of financial and accounting control by the custodians and recipients of taxpayer funds» adopted by the Order of the Ministry of

- Мінфіну від 24.01.2012 р. № 44 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 14. – С. 26–136.
5. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с.
  6. Сушко, Н. І. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України [Текст] : Навчальний посібник / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко; ред.: М. В. Кужельний, Л. Демчук. – К. : Аграрна наука, 2009. – 336 с.
  7. Кладницька, Т. А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері [Текст] / Т. А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6, Т. 1. – С. 156–159.
  8. IFAC Handbook 2000. Technical Pronouncements International Public Sector Accounting Standards [Текст]. – New York : International Federation of Accountants, 2000. – 236 p. – ISBN 1-887464-64-6.
  9. 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements [Текст]. – New York : International Federation of Accountants, 2009. – 1220 p. – ISBN 978-1-934779-80-4.
5. Finance of Ukraine No. 44 dated back to 24.01.2012. In: *Official Bulletin of Ukraine*, 2012, Number 14, p. 26–136. (in Ukrainian)
  5. Golov, S. F.; Kostiuchenko, V. M. Business accounting and financial statements in accordance with international standards. 2nd ed., revised. and add. Kharkiv: Factor, 2008. 1008 p. (in Ukrainian)
  6. Sushko, N. I.; Gizatulina, L. V.; Kutsenko, O. P.; Ed.: Kuzhelnii, M. V.; Demchuk, L. Business accounting and reporting in the government sector of Ukraine. Textbook. Kyiv: Agricultural Science, 2009. 336 p. (in Ukrainian)
  7. Kladnitska, T. A. Main thrusbs of the reform of business accounting and financial statements in the government sector. In: *Mercury of Khmelnytskyi National University*, 2009, Number 6, volume 1, p. 156–159. (in Ukrainian)
  8. IFAC Handbook 2000. Technical Pronouncements International Public Sector Accounting Standards. New York: International Federation of Accountants, 2000. 236 p. ISBN 1-887464-64-6.
  9. 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: International Federation of Accountants, 2009. 1220 p. ISBN 978-1-934779-80-4.

**Рассулова Надія Василівна** – кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий напрямок: організація і методика обліку в установах охорони здоров'я.

**Легкошкур Ольга Сергіївна** – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий напрямок: організація і методика обліку в установах охорони здоров'я.

**Рассулова Надежда Васильевна** – кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского. Научное направление: организация и методика учета в учреждениях здравоохранения.

**Легкошкур Ольга Сергеевна** – аспирант кафедры бухгалтерского учета Донецкого национального университета экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского. Научное направление: организация и методика учета в учреждениях здравоохранения.

**Rassulova Nadezhda** – candidate of economic sciences, professor, Business Accounting Department, Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky. Ascientific direction: organization and method of accounting in health care.

**Legkoshkur Olga** – graduate student, Businees Accounting Department, Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky. Ascientific direction: organization and method of accounting in health care.