

АДАПТАЦІЯ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Досліджено зміни у порядку складання та подання звітності бюджетними установами відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Проаналізовано відповідність звітності бюджетних установ вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ключові слова: державний сектор, звітність, стандарти обліку.

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [11] передбачено реформування обліку в державному секторі та адаптацію законодавства з питань обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS), підготовленими Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів. Перші кроки в цьому напрямі вже відбулися – з 1 січня 2013 року в Україні почнуть діяти національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Тому актуальності набуває питання визначення відмінностей нового порядку складання звітності у порівнянні з діючим та відповідність внесених змін вимогам міжнародних стандартів.

Проблемам обліку в бюджетній сфері присвятили дослідження С. М. Альошин, І. А. Андреев, П. Й. Атамас, А. М. Белов, Ф. Ф. Бутинець, П. Т. Ворончук, Є. П. Дедков, Р. Т. Джога, З. У. Жутова, А. Г. Зверев, С. Я. Зубілевич, Д. О. Панков, В. І. Самборський, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, І. Д. Фаріон, О. О. Чечуліна.

Мета статті – дослідити звітність бюджетних установ з точки зору міжнародних стандартів та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. *Завдання:* 1) вивчити зміни у звітності за НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»; 2) проаналізувати склад та порядок складання звітності бюджетних установ; їх відповідність вимогам міжнародних стандартів.

Загальний підхід, застосований у НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [9], відповідає принципам побудови обліку за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS), серед яких насамперед наближення обліку в державних структурах до обліку в бізнесі. Склад звітності, яку бюджетні установи та організації подаватимуть після 1 січня 2013 року, відповідає складу звітності суб'єктів господарювання: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів та Звіт про власний капітал, який взагалі не складався досі бюджетними установами, Примітки до фінансової звітності. Слід звернути увагу в першу чергу на зміни у Балансі. НП(С)БО в державному секторі пропонує інший підхід до класифікації активів підприємства, замість наявного

поділу на необоротні та оборотні, в Балансі активи відображатимуться в перерізі фінансових та нефінансових. Фінансові міститимуть – дебіторську заборгованість, грошові кошти та фінансові інвестиції, тобто найбільш ліквідні оборотні активи, нефінансові – основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готову продукцію, незавершене виробництво. Таким чином, Баланс позбудеться розділу «Витрати». Набуде нового вигляду і пасив Балансу. Зокрема, до власного капіталу належатиме лише фонд дооцінки та результати виконання кошторисів. Розділ «Доходи» зникне. Відсутність у Балансі інформації про витрати і доходи відповідає логіці побудови звітності для комерційних підприємств і є цілком виправданим, оскільки для відображення доходів і витрат, а також фінансових результатів слугує Звіт про фінансові результати.

Цей звіт зазнав найбільших змін у результаті впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема:

1. За чинним Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, який визначає форму та порядок заповнення Звіту про результати фінансової діяльності, бюджетні установи відображають свою фінансову діяльність у перерізі доходів і видатків загального та спеціального фондів. НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» взагалі не містить таких понять як «загальний» та «спеціальний» фонди. Тепер операції із збільшення або зменшення доходів або витрат установи та державного (місцевих) бюджетів за звітний період відображатимуться у двох виявах:

- фінансовий результат виконання бюджетів (доходи, видатки, надлишок/ дефіцит) - для бюджетів;
- фінансовий результат виконання кошторисів (доходи, видатки, надлишок/дефіцит) - для установ.

2. Дохід включатиметься до Звіту про фінансові результати під час надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу, та за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Витрати відображаються у звіті про фінансові результати в

момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу.

3. Витрати бюджетних установ у Звіті про фінансові результати відобразатимуться не в перерізі поточних і капітальних, а більш розширено, з урахуванням їх фактичного призначення: видатки на товари і послуги, оплата праці працівників, нарахування на заробітну плату, придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів та інші.

Класифікація доходів і видатків для бюджетів та бюджетних установ, відображена у Звіті про фінансові результати, повністю дублює склад статей Звіту про фінансові результати діяльності, принципи складання якого регламентовані Міжнародним стандартом фінансової звітності для державного сектору (МСФЗ ДС) 1 «Представлення фінансової звітності» [6].

Абсолютно новим для державного сектору і зовсім звичним для приватних підприємств є відображення інформації про діяльність за видами: операційна, інвестиційна, фінансова. Такий розподіл передбачається запровадити НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» у Звіті про рух грошових коштів, який відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Таким чином, у звітності змінюються акценти: від розкриття інформації про надходження і використання коштів загального та спеціального фондів до формування показників у перерізі видів діяльності.

Розкриття руху коштів за видами діяльності передбачене МСФЗ ДС 2 «Звіти про рух грошових коштів». Стандарт розкриває фінансову діяльність установ державного сектору як таку, яка призводить до змін у розмірі і складі капіталу та запозичених засобів організації. Інвестиційна діяльність за стандартом МСФЗ ДС 2 – це придбання або реалізація довготермінових активів і інших інвестицій, які не відносяться до еквівалентів грошових коштів. Операційна діяльність – діяльність організації, яка не є інвестиційною або фінансовою [6].

Суттєвих змін набуває класифікація доходів і видатків. Ключовим стає визначення операції як обмінної чи необмінної. Доходи суб'єктів державного сектору відповідно до НП(С)БО в державному секторі 124 «Доходи» класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

1. Доходи від обмінних операцій: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

2. Доходи від необмінних операцій: податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та

кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Перелік видатків містить положення 135 «Витрати». Зокрема, у ньому наведено такий перелік витрат:

1. Витрати за обмінними операціями містять такі елементи витрат:

оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

2. Витрати за необмінними операціями мають такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Витрати за обмінними операціями, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання. Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Перелік витрат за обмінними операціями, за винятком фінансових витрат, є фактично переліком витрат за елементами, які належать до собівартості продукції. Таким чином, стає можливим розрахунок собівартості послуг бюджетних установ.

З точки зору системності накопичення облікової інформації про діяльність бюджетних установ національні (положення) стандарти потребують підкріплення іншими нормативними документами, які стосуються зокрема:

1. *Плану рахунків*. Чинний нині План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його застосування не дозволяють накопичувати дані для розрахунку тих показників, які

містяться в оновленій звітності. Наближення обліку в державному секторі до обліку в приватному, як того вимагають міжнародні стандарти, очевидно диктує необхідність змінювати наявний План рахунків для суб'єктів господарювання з урахуванням специфіки бюджетних установ (наприклад, введення додаткових субрахунків для обліку бюджетних асигнувань, внутрішніх розрахунків тощо).

2. *Форми обліку.* Меморіальна форма обліку не відповідає вимогам тих принципів, які закладаються в національні положення (стандарти) обліку в державному секторі. Її основна місія зводиться до накопичення касових та фактичних видатків спеціального та загального фондів. Форми ордерів і техніки їх складання не дозволяють звести дані в агреговані показники звітності за новими стандартами.

3. *Створення інформаційної системи обліку.* Однак, варто наголосити на тому, що ні форма ордерів, ні показники, які вони міститимуть, не є ключовим для створення нової системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Тільки автоматизація облікових операцій у бюджетному секторі дозволить спростити той громіздкий документообіг, який на сьогодні є, і ту складну процедуру складання, подання і затвердження звітності, яка існує вже протягом багатьох років. Зміна підходів у показниках не спростить роботи бухгалтеру державного сектору, лише автоматизація облікових процесів, обміну даними, формування електронної звітності дозволить говорити про якісно новий підхід в організації обліку бюджетних установ і організацій.

4. *Оприлюднення звітності.* Автоматизація облікових процесів створить можливості для оприлюднення звітних даних про діяльність бюджетних установ. Державний сектор зобов'язаний надавати інформацію про використання ресурсів державних та місцевих бюджетів для контролю їх діяльності з боку суспільства.

Висновки:

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України [11], визначено кроки щодо удосконалення регламентування бухгалтерського обліку в державному секторі. Зміни у складі та принципах складання звітності установами та організаціями бюджетної сфери здійснюються у межах кроків, передбачених Стратегією.

Надзвичайно важливим є те, що національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі у своїх ключових аспектах спираються на МСФЗ для суспільного сектору.

Ефективне впровадження нових стандартів обліку в державному секторі неможливе без змін таких системоутворюючих елементів, як план рахунків, форми обліку, впровадження системи автоматизації обліку на базі загального для державного сектору рішення та системи оприлюднення звітності для громадського контролю діяльності установ.

Перспективою подальших досліджень є визначення основних напрямів удосконалення форми бухгалтерського обліку в державному секторі.

Список літератури

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
2. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/153868>.
3. Джога, Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : підручник / Р.Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник / Київський національний економічний ун-т / Роман Теодорович Джога (заг.ред.). — К. : КНЕУ, 2003. — 483с.
4. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 №68. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Канева, Т. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / Київський національний торговельно-економічний ун-т. — К. : Книга, 2004. — 180с.
6. Министерство финансов Российской Федерации. Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www1.minfin.ru>.
7. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання [Електронний ресурс] : наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 №100 ". - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів та Державного казначейства України від 05.01.2011 № 2. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0144-11>.
9. Подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
10. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджені наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 №114. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Текст] : затв. постановою КМ України від 16 січня 2007 р. №34 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=83759&cat_id=83023.

РЕЗЮМЕ

Зима Юлія

Адаптація отчетности бюджетных учреждений к международным стандартам

Исследованы изменения в порядке составления и подачи отчетности бюджетными учреждениями в соответствии к национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета в государственном секторе. Проанализировано соответствие отчетности бюджетных учреждений требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

RESUME

Zyma Yulia

The adaptation of reporting of budget agencies to international standards

The article is devoted to the research of changes in the procedures for preparing and submitting budget reporting agencies in accordance to national regulations (standards) of accounting in the public sector. The author investigates the correspondence of public institutions reporting requirements to international financial reporting standards.

Стаття надійшла до редакції 23.08.2012 р.