

ЛИСКО

УДК 657

Надія Анатоліївна
nlysko@yandex.ua

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА НОВИМИ НОРМАМИ
НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

CONSOLIDATION FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO THE NEW
RULES OF NATIONAL REGULATIONS (STANDARDS) OF ACCOUNTING IN
THE STATE SECTOR

здобувач кафедри обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка, асистент аудитора ТОВ "Міжнародна аудиторська група"

Стаття присвячена визначенню економічного змісту та порядку складання і подання консолідованої фінансової звітності бюджетних установ в умовах реформування системи управління державними фінансами України на основі використання наукового підходу. Автором обґрунтована необхідність видозміни змісту Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» у вигляді додавання інформації щодо базових методів консолідації та специфіки застосування повної або пропорційної консолідації фінансової звітності в державному секторі.

Статья нацелена на отображение экономического содержания и порядка составления и предоставления консолидированной финансовой отчетности в бюджетных учреждениях в условиях реформирования системы управления государственными финансами в Украине при использовании научного подхода. Автором обосновано необходимость изменений содержания Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 102 «Консолидированная финансовая отчетность» на основе внесения дополнительной информации касательно базовых методов консолидации и специфики использования полной или пропорциональной консолидации финансовой отчетности в государственном секторе.

The article is devoted to definition of the economic content and procedure of preparation and presentation the consolidated of financial statements in budget institutions according to the reformation of governance state finance system in Ukraine under it's in the conditions of use of the scientific approach. The need for coordination of modifying the content of the national regulation (standards) of accounting in state sector 102 «Consolidated financial statements» which based on addition information the basic methods of consolidation and the specific application of full or proportionate consolidation of financial reporting in the state sector were substantiated by the author.

Ключові слова: консолідація, методи, реформування, фінансова звітність

Ключевые слова: консолидация, методы, реформирование, финансовая отчетность

Key words: consolidation, methods, reformation, financial statement

ВСТУП

Важливим питанням щодо складання фінансової звітності в бюджетній сфері України є питання її консолідації. Для цієї сфери характерною є подвійна консолідація фінансової звітності, оскільки, констатується одночасне поєднання числових показників зі фінансовою звітністю головних розпорядників бюджетних коштів та органів Державної казначейської служби України. Це пояснюється тим, що Державна казначейська служба та бюджетні установи застосовують різний підхід та методику щодо ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Органи Державної казначейської служби України використовують

касовий метод і утворюють звітність за касовими операціями, тоді як розпорядники бюджетних коштів – метод нарахування і складають звітність, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування.

Вирішення цих проблем на сучасному етапі розвитку економіки у вигляді вироблення стратегічних напрямів переходу та алгоритму повної консолідації фінансової звітності дозволяє спростити процес такого переходу для всіх суб'єктів господарювання в державному секторі. Одержані результати на основі використаних сучасних методів консолідації фінансової звітності (методу придбання, методу участі в капіталі, методу пропорційної консолідації) дали змогу сформувати чіткий алгоритм

використання методу повної консолідації звітності в державному секторі України.

Необхідно зазначити, що з 01 січня 2016 року заплановано набрання чинності решти 10 НП(С)БОДС, в тому числі, які пов'язані із складанням і поданням фінансової звітності з забезпечення повноти відображення, відкритості та прозорості, автоматизації облікової інформації. Нагадаємо, що 9 НП(С)БОДС щодо обліку основних об'єктів вже діють з 01 січня 2015 року. На підставі яких було сформовано Методичні рекомендації щодо обліку активів, запасів та облікової політики для суб'єктів господарювання в державному секторі (наказ Міністерства фінансів України №11 від 23 січня 2015 року). Загальнодержавна цінність обраної теми наукової статті зумовили вибір мети та результати наукового дослідження.

МЕТА РОБОТИ спрямована на визначення економічного змісту та значення консолідації фінансової звітності за новими нормами НП(С)БОДС

в умовах реформування системи управління державними фінансами України за умов застосування наукового підходу.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Під час застосування наукового підходу при дослідженні економічного змісту процесу консолідації фінансової звітності за НП(С)БОДС в умовах його реформування було застосовано методи порівняння і узагальнення вимог чинного законодавства України, сучасних реалій та рекомендацій громадськості.

В ході своєї роботи були опрацьовані ресурси Інтернет, офіційні сайти органів державної влади, наукові праці, нормативно-правові акти, тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

Порівняльна характеристика змісту методики консолідації звітності суб'єктами господарювання в державному секторі за нормативно-правовими документами подано на рис. 1.

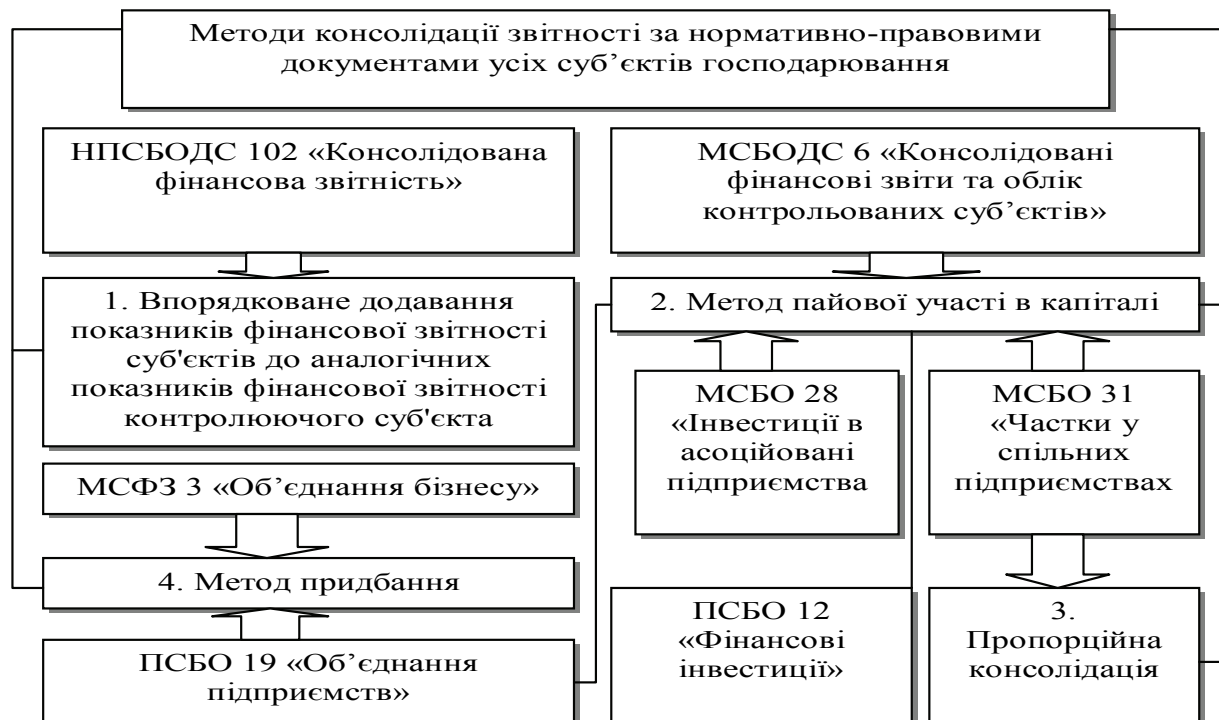


Рис. 1. Порядок порівняння змісту методів консолідації звітності [складено на основі джерел: [2-5]]

Проведене дослідження дало змогу зробити висновок про застосування методів повної (метод придбання і об'єднання часток) та пропорційної (метод участі в капіталі та метод пропорційної) консолідації, причому у світовій практиці метод об'єднання часток заборонений [5].

Використання методу пропорційної консолідації звітності є доцільним в сучасних умовах, коли відбувається паралельне ведення майнового і бюджетного обліку та складання на їх основі звітів про виконання Державного бюджету України (бюджетної і фінансової звітності) (бухгалтерський облік в бюджетних установах та органах Державної казначейської служби в розрізі його видів (майновий

та бюджетний) і методів здійснення (метод нарахування та касовий метод). Пропорційна консолідація передбачає об'єднання подібних статей активів, зобов'язань, доходів і витрат у звітності контролюючого учасника, а в разі відсутності подібності – як окрема стаття [2-4].

Зауважимо, що більшість суб'єктів підприємницької діяльності у відповідності до норм Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності застосовують метод участі в капіталі. Застосування методу загальної консолідації звітності бюджетними установами дасть змогу дотримуватись принципу повноти відображення облікової інформації, показники, при цьому, будуть

опрацьовуватись зверху донизу, тобто від вищестоячої установи до закладів нижчого рівня. На рівні показників виконання бюджетів їх опрацювання уможливорює підвищення достовірності даних інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління державними фінансами. З огляду на виділені позитивні моменти методу загальної

консолідації звітності, застосування даного методу в бюджетних установах є доречним на сучасному етапі реформаційних перетворень.

Алгоритм використання методу повної консолідації звітності в державному секторі України показано на рис. 2.

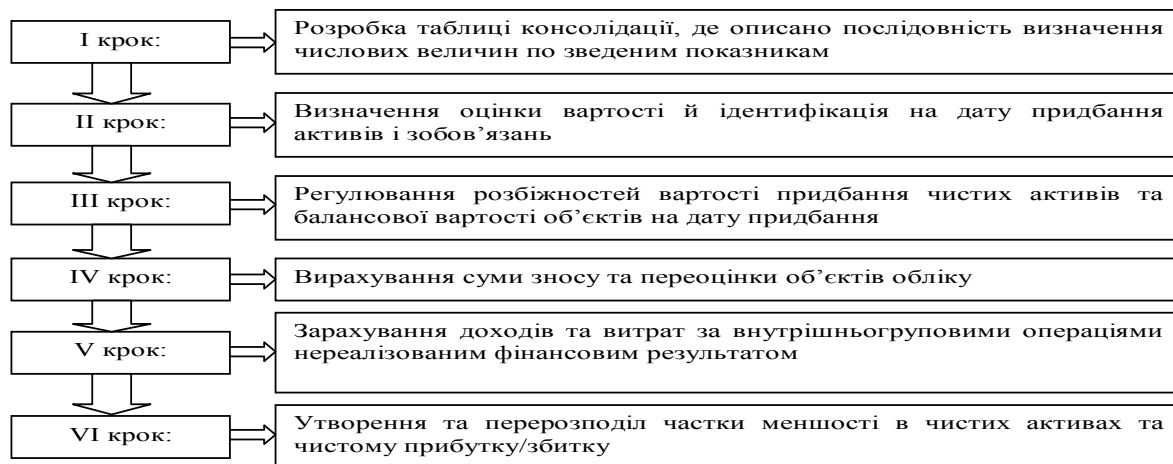


Рис. 2. Процес консолідації звітності в державному секторі [складено на основі джерел: [2-5]]

В результаті проведених наукових досліджень сутності та призначення методів консолідації звітності суб'єктами господарювання (рис. 3) запропоновано доповнити НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» в частині переліку та опису методів консолідації звітності для державного сектору та обґрунтування їх сутності і порядку застосування. Оскільки, в розділі II п.3

НП(С)БОДС 102 описано спосіб обрахунку (впорядковане додавання показників фінансової звітності до аналогічних показників фінансової звітності суб'єктів) і перелік виключень зі складу консолідованої звітності, пропонується додати окремий розділ V «Методи консолідації звітності» та розділ VI «Застосування методу повної консолідації фінансової звітності в державному секторі».

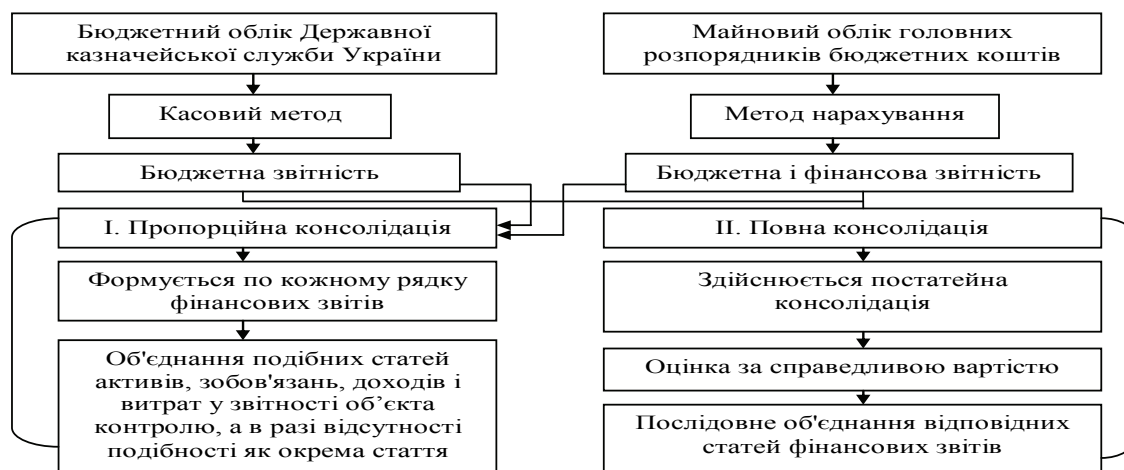


Рис. 3. Методи консолідації звітності в державному секторі [складено на основі джерел: [1-5]]

Запровадження у облікову практику поглиблених та розроблених положень визнання, оцінки та складання фінансової звітності для бюджетних установ сприятиме швидкому опрацюванню оновлених позицій бухгалтерського обліку за вказаними суб'єктами господарювання, частина яких вже діє з 2015 року.

В таблиці 1 відображено детальний опис пропозицій щодо додавання базових положень щодо консолідації фінансової звітності з метою обґрунтування важливості таких змін на законодавчому рівні.

Основні положення щодо законодавчих змін до НП(С)БОДС 102

Базові положення	Характеристика
V. «Методи консолідації звітності» в державному секторі України	
Методи консолідації звітності класифікуються в залежності від їх призначення на дві групи: - методи повної консолідації звітності (метод придбання і об'єднання часток); - методи пропорційної консолідації (метод участі в капіталі та метод пропорційної) звітності.	Застосування методу придбання вимагає: визначення покупця; визначення дати придбання; визнання та оцінки ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки придбання; визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки. Метод участі в капіталі - метод обліку, згідно з яким частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки контролюючого учасника в чистих активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання [2-5]. Прибутки та збитки контролюючого учасника включають частку контролюючого учасника в прибутку чи збитку контрольованого суб'єкта [2-5]. Метод пропорційної консолідації - метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника [2-5]. Метод пропорційної консолідації передбачає здійснення суттєвого впливу на діяльність підконтрольованого об'єкту та контроль за ним.
VI «Застосування методу повної і пропорційної консолідації фінансової звітності в державному секторі»	
Пропорційна консолідація передбачає об'єднання подібних статей активів, зобов'язань, доходів і витрат у звітності контролюючого учасника, а в разі відсутності подібності – як окрема стаття [6].	Використання методу пропорційної консолідації звітності є доцільним в сучасних умовах, коли відбувається паралельне ведення майнового і бюджетного обліку та складання на їх основі звітів про виконання Державного бюджету України (бюджетної і фінансової звітності) (бухгалтерський облік в бюджетних установах та органах Державної казначейської служби в розрізі його видів (майновий та бюджетний) і методів здійснення (метод нарахування та касовий метод).
Умови застосування методу загальної консолідації звітності:	- здійснення постатейної консолідації; - оцінка проводиться за справедливою вартістю; - послідовне об'єднання активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат у звітності об'єкта контролю.
Алгоритм використання методу повної (загальної) консолідації звітності ДВНЗ:	- розробка таблиці консолідації, де описано послідовність визначення числових величин по зведеним показникам; - визначення оцінки вартості й ідентифікація на дату придбання активів і зобов'язань; - регулювання розбіжностей вартості придбання чистих активів та балансової вартості об'єктів на дату придбання; - вирахування суми зносу та переоцінки об'єктів обліку; - зарахування доходів та витрат за внутрішньогруповими операціями нерезалізованим фінансовим результатом; - утворення та перерозподіл частки меншості в чистих активах та чистому прибутку/збитку.
З огляду на виділені позитивні моменти методу загальної консолідації звітності, застосування даного методу у ДВНЗ є доречним на сучасному етапі реформаційних перетворень	Застосування методу загальної консолідації звітності дасть змогу дотримуватись принципу повноти відображення облікової інформації, показники при цьому будуть опрацьовуватись зверху донизу, тобто від вищестоячої установи до закладів нижчого рівня. На рівні показників виконання бюджетів їх опрацювання уможливило підвищення достовірності даних інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління державними фінансами.

ВИСНОВКИ

Таким чином, євроінтеграційні прагнення України щодо реформаційних перетворень бюджетної сфери в частині видозміни порядку складання та подання консолідованої фінансової звітності безумовно заслуговують на увагу з боку представників органів державної влади, наукових експертів, а також

професійної спільноти з метою вироблення єдиного ефективного і результативного алгоритму переходу до повної консолідації фінансової звітності на підставі обґрунтованих законодавчих перетворень. Зазначені кроки необхідні для зміцнення довіри суб'єктами господарювання в державному секторі України до змін нормативно-правової регламентації

за НП(С)БОДС на основі полегшення для них процесу консолідації фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI [зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада: [сайт]. – Режим доступу: <http://www.kodeksy.org.ua/budg/1.html> – Назва з екрану.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013 – Назва з екрану.

3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

[Затверджено Міністерством фінансів України від 25.01.2012 р. № 52] [зі змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12> – Назва з екрану.

4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Законодавчі зміни та коментарі до них] [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/stbuxgos.aspx> – Назва з екрану.

5. Онищенко В.П. Консолідована фінансова звітність: методологія складання та практика використання [Текст]: [дисертація] / В.П. Онищенко – К.: КНУ імені Тараса Шевченка, 2007. – 188 с.