

УДК 657.37

Титикало В.С.

Державна установа «Науковий центр радіаційної медицини АМН України», головний бухгалтер, м. Київ, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

© *Титикало В.С.*

В статі розглядаються питання основ побудови фінансової звітності в бюджетних установах України.

Ключові слова: бухгалтерський облік, звітність, бюджетна установа, міжнародні стандарти фінансової звітності.

In the article are considered the questions of basic of construction of the financial reporting in budgeted organization in Ukraine.

Key words: accounting, reporting, budget(ed) organization, international financial reporting standards.

В статье рассматриваются вопросы основ составления финансовой отчетности в бюджетных организациях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, отчетность, бюджетная организация, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Постановка проблеми: в сучасних умовах розвитку економіки співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку та звітності, відповідності міжнародним стандартам.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблем. Оцінка ситуації та напрями вирішення означених проблем викладені в основних монографіях і статтях провідних вчених України і країн Співдружності П.С. Безруких, О.С. Бородкіна, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненка, Л.М. Кіндратцька, Г.Г. Кірейцева, М.М. Куцупатрого, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, В.М. Пархоменка, С.В. Свірко, Я.В. Соколова, В.І. Стражева, П.Я. Хоміна, М.Г. Чумаченка, В.І. Цуркану, В.Г. Швеця, А.П. Шпака

та інших. Аналіз цих публікацій дає підстави стверджувати, що існує значний спектр оцінок тривалого процесу реформування від повного схвалення запроваджених державою новацій і закликів до тотального запровадження міжнародних стандартів у національну систему обліку.

Мета та цілі статті є дослідження процесів реформування бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ, визначення ключових проблем їх розвитку в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес управління фінансовими ресурсами ґрунтується на інформації про доходи і витрати бюджетів за певний період та результати їх виконання на конкретну дату. Головною складовою інформаційної бази управління органів державної влади та органів місцевого самоврядування є фінансова звітність про виконання бюджетів, складена за даними бухгалтерського обліку доходів і видатків.

Вперше визначення фінансової звітності наведено у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. [79]. Відповідно до закону під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, організації, установи за звітний період. Відмінною рисою фінансової звітності є надання її широкому колу користувачів. Саме це визначає принципи підготовки, склад та порядок подання цих звітів.

Вимоги до фінансової звітності про виконання бюджетів усіх рівнів та кошторисів установ встановлюються Державним казначейством України відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ являє собою систему узагальнених і взаємозв'язаних показників, що характеризують результати роботи та особливості діяльності зазначених установ за певний період.

Процес складання бухгалтерської звітності, як і процес бухгалтерського обліку в цілому, базується на комплексі певних принципів. Першим і головним принципом бухгалтерської звітності є достовірність відображених показників. Це можливе за умов:

- дотримання упродовж звітного року єдиної методики відображення окремих господарських операцій та оцінки майна ;

- повноти відображення в обліку всіх господарських операцій за відповідний період;

- своєчасності і повноти проведення та правильності відображення результатів місячної, квартальної, піврічної чи річної інвентаризації відповідно;

- правильності віднесення доходів і видатків щодо звітного періоду;

До інших принципів бухгалтерської звітності бюджетних установ відноситься: обов'язкове та своєчасне її надання до відповідних організацій, єдність форм і методики складання звітності для всіх бюджетних установ; простота, доступність, ясність, раціональність.

Оскільки бухгалтерська звітність налічує значну кількість форм, кожна з яких виконує певні функції, вона, для спрощення сприйняття, може бути класифікована за такими основними ознаками:

- ◆ інформаційний обсяг;
- ◆ мета складання;
- ◆ функції, що виконує установа;
- ◆ метод та джерело фінансування;
- ◆ періодичність складання.

За інформаційним обсягом бухгалтерська звітність бюджетних установ поділяється на *часткову* – звітність, що відображає відповідні напрямки бухгалтерського обліку (звіт про рух основних засобів, звіт про рух матеріальних цінностей і т.п.), та *загальну* – ту, що характеризує всі господарські процеси в цілому (баланс виконання кошторису видатків, єдиний кошторис доходів і видатків).

По відношенню до мети складання звітність поділяється на внутрішню і зовнішню. Зовнішня звітність призначення для зовнішніх споживачів інформації і носить виключно регламентований характер. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням Державного казначейства України, Міністерством статистики України. Міністерства і відомств за погодженням з вищезазначеними органами можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності не пізніш як

за 45 днів до початку звітнього періоду. Внутрішня звітність використовується для потреб установи і має вільну форму.

За функціональними ознаками установи бухгалтерська звітність буває *проста*, тобто така, що характеризує один напрямок діяльності установи (для вищих навчальних закладів – підготовка спеціалістів чи характеристика діяльності науково-дослідного інституту при зазначеному вищому навчальному закладі; для медичного об'єднання – характеристика діяльності поліклініки, лікарні, науково-дослідного підрозділу і т.п.) чи діяльність однієї установи (при централізації обліку) та *комплексна*, яка, в свою чергу містить зведену інформацію по всім сферам діяльності чи всім установам. Як правило, зовнішня звітність бюджетних установ є комплексною, оскільки відображає склад майна та джерела його формування, включаючи майно філій та інших відособлених підрозділів, виділених на окремий баланс. За централізацією обліку, зовнішня бухгалтерська звітність, яку складає централізована бухгалтерія, що обслуговує установи, також містить результати загальні результати господарської діяльності, склад майна цих установ та джерела його формування.

За методом та джерелом фінансування виділяють: звітність, що складають бюджетні установи, які фінансують за рахунок коштів державного бюджету через органи. Державного казначейства; звітність, що складається установами, які отримують кошти на свою діяльність з місцевих бюджетів, а отже фінансуються за відомчою структурою; загальну звітність. У відповідності до зазначеного класифікаційного групування здійснюється шифрування звітних форм бюджетних установ. Так, першій підгрупі звітності належить шифр ММБ, що означає “місячна звітність по місцевому бюджету”, другій підгрупі - МДБ – “місячна звітність по державному бюджету” та третій – ММДБ (“місячна звітність по місцевому / державному бюджету”) або взагалі шифр відсутній.

І нарешті, в залежності від періоду, який охоплює звітність, вона поділяється на річну і внутрішньорічну (місячна, квартальна). Зауважимо, що звітним роком для всіх підприємств, установ вважається період з 1 січня по 31 грудня включно. Першим звітним роком для установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, - по 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом їх реорганізації, на базі підрозділів

установ, а також на базі ліквідованих установ).

Бухгалтерські звіти складаються за отриманими доходами та проведеними видатками, здійсненими у національній грошовій одиниці України та іноземній валюті (по коштах, передбачених єдиними кошторисами доходів та видатків). При цьому операції, здійснені в іноземній валюті, відображаються в національній валюті в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України, що діє на дату здійснення операцій. Звіти складаються в гривнях, а зведені звіти – в тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Бюджетні установи подають бухгалтерську звітність органу, до сфери управління якого воно належить, фінансовому органу (при отриманні асигнувань із місцевого бюджету), органу Державного казначейства (при отриманні асигнувань із Державного бюджету), та іншим адресатам відповідно до законодавства. Термін подання місячних, кварталних та річних звітів встановлюється органами, до яких ці звіти подаються, але за умови своєчасного подання бухгалтерських звітів до органів Державного казначейства і фінансових органів.

Основні форми фінансової звітності про виконання бюджетів визначені Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України. Це: баланс, звіт про виконання бюджету, звіт про рух грошових коштів і примітки до звітів.

Отже, фінансова звітність про виконання бюджетів поділяється за рівнями бюджетної системи: на звітність місцевих бюджетів і Державного бюджету України.

Для обґрунтування шляхів удосконалення звітності про виконання бюджетів доцільно розглянути вимоги до фінансових звітів бюджетів та бюджетних установ за міжнародними стандартами фінансової звітності у державному секторі. Зміни, які відбулися у системі бухгалтерського обліку в бюджетній сфері України, насамперед пов'язані з потребою отримання повної та достовірної інформації про результати виконання бюджетів та досягнення зіставності (порівнянності) показників фінансових звітів у бюджетному та інших секторах економіки України, а також з аналогічними показниками інших країн.

Головна вимога Міжнародних стандартів з бухгалтерського

обліку у державному секторі полягає у тому, щоб фінансові звіти правдиво відображали фінансовий стан, фінансові результати та потоки грошових коштів установи. Принципи, задекларовані міжнародними стандартами, ґрунтуються на використанні методу нарахування при складанні фінансових звітів установ та бюджетів. У вітчизняній обліковій практиці виконання бюджетів застосовується касовий метод відображення доходів і витрат.

МСБОДС не призначені для регулювання обліку і звітності в конкретній країні, носять рекомендаційний характер. Запропоновані в стандартах підходи до розв'язання облікових проблем приймають обов'язковий і конкретний характер тільки через затвердження країнами інструкцій, положень, стандартів. Міжнародні стандарти у державному секторі складені на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності та Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів у приватному секторі. Таким чином, спостерігається тенденція наближення вимог у складанні фінансових звітів для різних секторів економіки, передусім з метою зіставності інформації.

МСБОДС у державному секторі визначають обсяг мінімальної інформації, яка підлягає розкриттю. Суми та класифікація статей за необхідністю доповнюється додатковою інформацією для уточнення їх змісту.

У проекті стандартів зазначено, що вся інформація, яка міститься у фінансових звітах, повинна готуватися на основі однієї із чотирьох баз обліку: касової, модифікованої касової, модифікованого нарахування і нарахування. Основна відмінність між базами обліку полягає у критеріях відображення операцій і подій в обліку і звітності. Вважається, що фінансові звіти, підготовлені на базі нарахування (або модифікованого нарахування), більшою мірою відповідають якісним характеристикам правдивого подання інформації. Критеріями за таких умов є існування ймовірності надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі статтю звітності, і можливість достовірної оцінки статті. Фінансові звіти, підготовлені на касовій (модифікованій касовій) базі, не дають достатньо достовірну інформацію за цих умов, окрім звіту про рух грошових коштів. Тому інші форми звітності, підготовлені на касовій базі, стандартами не розглядаються.

На відміну від проектів, затверджені стандарти рекомендують

застосування в обліку та звітності державного сектора лише бази нарахування. Вимоги до фінансових звітів, складених на касовій основі, викладені у стандарті “Фінансова звітність, підготовлена на касовій базі обліку”.

Важливе значення має дослідження рекомендацій МСФЗ щодо підготовки фінансових звітів у державному секторі за різними базами обліку з точки зору можливості їх застосування у вітчизняній обліковій практиці виконання бюджетів.

МСФЗ визначають принцип нарахування як основоположне припущення. Фінансові звіти, складені згідно на основі нарахування, інформують користувачів не тільки про минулі операції, пов’язані з виплатою або отриманням грошових коштів, але і про зобов’язання виплатити грошові кошти в майбутньому і про ресурси у вигляді грошових коштів, що їх буде одержано у майбутньому. Таким чином, вони надають ту інформацію щодо минулих операцій та подій, яка найбільш корисна для користувачів в процесі прийняття ними управлінських рішень.

Відповідно до МСБОДС фінансові звіти є структурованим поданням фінансового стану та операцій, здійснених суб’єктом господарювання. Цілі фінансових звітів загального призначення – надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб’єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті та оцінюванні рішень про розподіл ресурсів, та наочно показувати підзвітність суб’єкта господарювання за ввірені йому ресурси шляхом:

- надання інформації про джерела, розподіл та напрями використання фінансових ресурсів;
- надання інформації як суб’єкт господарювання фінансував свою діяльність і задовольняв потреби в грошових коштах;
- надання інформації, корисної при оцінюванні здатності суб’єкта господарювання фінансувати свою діяльність та виконувати свої зобов’язання;
- надання інформації про фінансовий стін суб’єкта господарювання та зміни в ньому;
- надання сукупної інформації, корисної при оцінюванні результатів діяльності суб’єкта господарювання з погляду витрат, ефективності та досягнень.

Для досягнення цих цілей фінансові звіти надають інформацію про:

- активи;
- зобов'язання;
- чисті активи/власний капітал;
- дохід;
- витрати;
- грошові потоки суб'єкта господарювання.

Порівняння складу фінансової звітності затвердженої органами Державного казначейства та МСБЗ наведено в таблиці.

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

Активи – це ресурси, контрольовані установою в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод або потенційних послуг у майбутньому.

Таблиця 1

Порівняння складу фінансових звітів

| Фінансові звіти за МСФЗ у державному секторі | Фінансові звіти місцевих бюджетів України (крім окремих бюджетів) |
|--|---|
| Звіт про фінансовий стан | Баланс |
| Звіт про фінансові результати | Звіт про результат виконання бюджету |
| Звіт про рух грошових коштів | Звіт про рух грошових коштів |
| Звіт про чисті активи | – |
| Примітки | Пояснювальна записка |
| - | Інші |

Зобов'язання – заборгованість установи, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів установи, що втілюють у собі економічні вигоди або потенційні послуги.

Визначення цих елементів балансу для державного сектора

відрізняються від визначень, що рекомендуються стандартами для обліку і звітності в недержавних, комерційних підприємствах. Це пов'язано з наданням бюджетними установами суспільних або потенційних послуг (з освіти, охорони здоров'я, управління тощо), а також виконанням інших робіт на замовлення.

В нормативних документах Державного казначейства України визначення активів і зобов'язань бюджетів і установ, що утримуються за рахунок їх коштів, не наводяться, а лише перераховується склад цих елементів фінансових звітів. Визначення, наведені в МСБОДС у державному секторі, цілком придатні, щоб їх подати у вітчизняних інструкціях, якими визначається порядок подання фінансових звітів про виконання бюджетів.

Стандартами 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. До поточних активів відносять грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторську заборгованість, запаси, аванси, інвестиції. Непоточні активи – це довгострокова дебіторська заборгованість; довгострокові інвестиції; інші фінансові активи; машини та обладнання; земля і будівлі; нематеріальні активи, інші.

Порівняння положень зазначених стандартів з вітчизняною обліковою практикою свідчить, що при побудові балансу бюджетної установи використано класифікацію активів на оборотні та необоротні. Проте дебіторська заборгованість на поточну і довгострокову не поділяється.

Існують принципові відмінності у складі елементів балансів бюджетів України і тих, що рекомендуються МСФЗ для державного сектора.

Висновки. Розглядаючи і порівнюючи склад та вимоги до складання і подання фінансових звітів суб'єктів державного сектора відповідно до положень Державного казначейства України та МСБОДС автор дійшов висновку, що вітчизняні облікові підходи відрізняються ґрунтовністю теоретичних положень, які у сукупності складають деталізований ланцюг визначень, задач, функцій і класифікацій, а для міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі характерна деяка теоретична невпорядкованість, однак основні їх методологічні положення повністю відповідають

сучасним тенденціям і закономірного розвитку бюджетного сектору і вимогам міжнародних процесів глобалізації. Отже, в процесі реформування фінансової звітності державного сектору України теоретичні надбання мають бути гармонізовані з сучасними методологічними положеннями МСБОДС і доречно доповнені шляхом уточнення та доопрацювання.

Список використаних джерел:

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 692 с.
2. Булгакова С.О., Колодій О.Т. Історія казначейської справи: Навчальний посібник. — К.: КНТЕУ, 2002. — 137 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Становлення бухгалтерського обліку як науки // Праці Міжнар. наук.-практ.
4. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. № 2542-III // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
5. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
6. Кіндрацька Л.М. Напрями реформування бухгалтерського обліку в контексті інтеграції України в Європейський Союз // [Вчені записки. — Вип.4. - К.: КНЕУ. - 2002.](#) — С.249 – 254.
7. Левицька С.О. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку // Бух. облік і аудит. - 2007. -№ 8. - С. 7-11.
8. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К. : КНЕУ, 2006. — 256с.
9. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Пер.з англ./ Голов С.Ф. (ред.) - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів, 1998. — 736 с.
10. Сентябов В. Внедрение систем бюджетного учета: бедствие или спасение?// Свое дело. – 2002. -
11. Свірко С.В. Баланс бюджетних установ як елемент методу бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Вчені записки. – Вип..8. – К.:КНЕУ. - 2006. - С.142-149.
12. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: Дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К., 2006. — 428с. + дод. – Бібліогр.: л. 392- 428
13. Свірко С.В. Концепція розвитку обліку бюджетних установ в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи з міжнародною практикою // Вчені записки. - Вип.5. - К.: КНЕУ. - 2003. - С.117 - 123.
14. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних установ: Начальний посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — 548 с.
15. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: Знання-Прес, 2003. — 444 с.