

Література

1. *Клир Д.* Системология. Автоматизация решения системных задач: Пер с англ / Д. Клир. — М.: Радио и связь. — 1990. — 544 с.
2. *Ойхман Е. Г.* Реинжиниринг бизнеса: Реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е. Г. Ойхман, Э. В. Попов. — М.: Финансы и статистика. — 1997. — 336 с.
3. *Кузнецова С. А.* Синергія бухгалтерської інформації / С. А. Кузнецова // Галицький економічний вісник. — 2004. — № 2. — 127 с.
4. *Кузнецова С. А.* Перспективи розвитку внутрішнього аудиту: синергичний ефект / С. А. Кузнецова // Вісник Тернопільської академії народного господарства. — 2002. — № 3. — 135 с.

Статтю подано до редакції 07.12.09 р.

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, доц.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ПОРЯДКУ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СЕКТОРІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ВІДПОВІДНО ДО МСБОДС

В статті розглянуто загальні положення складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до МСБОДС.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, бухгалтерський облік, призначення та склад фінансової звітності, базові вимоги до фінансової звітності, якісні характеристики фінансової звітності, підготовки та подання фінансової звітності, відображення в фінансовій звітності подій після дати звітності.

В статье рассмотрены общие положения составления финансовой отчетности субъектами государственного сектора в соответствии с МСБУГС.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, бухгалтерский учет, назначение и состав финансовой отчетности, базовые требования к финансовой отчетности, качественные характеристики финансовой отчетности, подготовки и представление финансовой отчетности, отображение в финансовые отчетности событий после даты отчетности.

In the article the generals of drafting of the financial reporting the subjects of state sector are considered in accordance with IPSAS.

KEY WORDS: international standards of record-keeping are in a state sector, record-keeping, setting and composition of the financial reporting, base requirements, to the financial reporting, high-quality descriptions of the financial reporting, preparation and presentation of the financial reporting, reflection in the financial reporting of events, after the date of accounting.

Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» фінансові звіти загального призначення — це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, спеціально складених для задоволення їх конкретних інформаційних потреб [1]. Користувачі фінансових звітів загального призначення виступають усі платники податків, представники законодавчої влади, кредитори, постачальники, представники засобів масової інформації та інші. За побудовою, фінансові звіти є структурованим поданням фінансового стану та операцій, здійснених суб'єктом господарювання. Основним завданням фінансових звітів загального призначення є 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. Метою фінансових звітів загального призначення у державному секторі є представлення інформації, корисної для прийняття рішень, та наочна демонстрація підзвітності суб'єкту господарювання за ввірені йому ресурси шляхом надання інформації: про джерела, розподіл та напрями використання фінансових ресурсів; про те, як суб'єкт господарювання фінансував свою діяльність і задовольняв потреби в грошових коштах; корисної при оцінюванні здатності суб'єкта господарювання фінансувати свою діяльність та

виконувати всі зобов'язання; про фінансовий стан суб'єкта господарювання та зміни в ньому; сукупного характеру, корисної при оцінюванні результатів діяльності суб'єкта господарювання з погляду витрат, ефективності та досягнень.

Окрім перерахованих вище позицій, фінансові звіти загального призначення можуть також виконувати роль перспективних прогнозів, забезпечуючи користувачів інформацією корисною для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть бути генеровані внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей. прогнозів чи визначати перспективи, шляхом надання відповідної інформації. Фінансова звітність може також свідчити про стан фінансової дисципліни суб'єкту ДС та цільового використання коштів шляхом подання користувачам інформації, яка демонструє: чи були ресурси отримані та використані відповідно до бюджету, ухваленого відповідно до порядку, встановленого законом; чи були ресурси отримані та використані відповідно до юридичних та контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, установлені відповідними законодавчими органами.

Фінансові звіти надають користувачам інформацію про активи і пасиви суб'єкта господарювання на дату звітності, а також про їх динаміку у період між двома датами звітності. Така інформація корисна для користувачів, які оцінюють здатність суб'єкта господарювання продовжувати надавати товари та послуги на заданому рівні, та рівень ресурсів, який, можливо, треба буде надати суб'єктові господарювання в майбутньому, аби він міг продовжувати виконувати зобов'язання з надання послуг.

Суб'єкти господарювання в державному секторі, як правило, діють за умов бюджетних обмежень у формі асигнувань або бюджетів (чи їх аналогів), які набирають чинності після затвердження відповідними законодавчими актами. Фінансова звітність загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору може надавати інформацію про те, чи були ресурси отримані та використані відповідно до законодавчо прийнятого бюджету. В разі, якщо при складанні фінансових звітів та бюджету використано ті самі методи та принципи обліку, МСБОДС 1 рекомендує включати до фінансових звітів порівняння з визначеними в бюджеті сумами за звітний період. Звітність про бюджети подається різними способами, включаючи [2]:

■ застосування формату з багатьох стовпчиків для фінансових звітів з окремими стовпчиками для передбачених бюджетом сум та фактичних сум. Задля повноти можна додати стовпчик, який показує відхилення від бюджету або асигнування;

■ звіт особи (осіб), відповідальної (відповідальних) за складання фінансових звітів, про дотримання /перевищення сум, передбачених бюджетом. Якщо визначена бюджетом сума чи асигнування були перевищені або витрати були понесені без асигнування чи іншої форми фінансування, тоді можна розкрити інформацію про деталі за допомогою посилання на відповідну статтю у фінансових звітах.

Для вирішення зазначених завдань фінансові звіти надають інформацію про:

■ активи (*ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання*);

■ зобов'язання (*теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності*);

■ чисті активи / власний капітал (*залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань*);

■ дохід (*валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників*);

■ витрати (*зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам*);

■ грошові потоки суб'єкта господарювання (*надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів*).

Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» повний комплект фінансової звітності містить такі компоненти [1, 2]:

■ звіт про фінансовий стан (баланс або звіт про активи та зобов'язання);

- звіт про фінансові результати (звіт про доходи та витрати/звіт про дохід/звіт про операційну діяльність) ;
- звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі;
- звіт про рух грошових коштів;
- облікову політику та примітки до фінансових звітів (допоміжний перелік).

Інформація про основні принципи складання фінансових звітів і певні аспекти облікової політики може подаватися як окремий компонент фінансових звітів.

Детальна інформація щодо кожного компоненту фінансової звітності суб'єктів СДУ буде розглянута в подальших розділах, а в даному пункті пропонується коротко розглянути такий невід'ємний компонент фінансової звітності, яким є примітки до фінансових звітів. У примітках до фінансових звітів суб'єкта господарювання МСБОДС 1 рекомендує:

- подавати інформацію про методи та основи складання фінансових звітів і про конкретну облікову політику, обрану та застосовану для суттєвих операцій і подій;
- розкривати інформацію, яку вимагають МСБОДС і яку не подано ніде у фінансових звітах;
- подавати додаткову інформацію, яку не подано безпосередньо у фінансових звітах, але яка є необхідною для достовірного подання.

Примітки до фінансових звітів подаються систематично; у них робляться перехресні посилання до кожної статті звіту про фінансові результати, звіту про фінансовий стан і звіту про рух грошових коштів на будь-яку пов'язану з ними інформацію. Вони можуть бути представлені у вигляді розповідних описів чи детальні таблиці, пояснення сум, наведених у перерахованих вище формах фінансової звітності, а також додаткову інформацію (наприклад, непередбачені та контрактні зобов'язання). Примітки містять інформацію, яку вимагають і заохочують розкривати МСБОДС, а також розкривають іншу інформацію, необхідну для досягнення достовірного подання.

Відповідно до МСБОДС 1 примітки рекомендовано подавати у такому порядку [1, 2]:

- визначення відповідності отриманої в результаті облікового процесу та поданої інформації МСБОДС;
- виклад застосованого принципу (принципів) оцінки та облікової політики;

■ пояснення до статей, поданих безпосередньо в кожному фінансовому звіті в тому порядку, в якому подана кожна стаття і кожен фінансовий звіт;

■ розкриття іншої інформації, включаючи: непередбачені події, контрактні зобов'язання та розкриття іншої фінансової інформації; розкриття нефінансової інформації.

Суб'єкти господарювання заохочуються до подання додаткової інформації для допомоги користувачам при оцінюванні результатів діяльності суб'єкта господарювання та його управління активами, а також для прийняття та оцінювання рішень про розподіл ресурсів. Ця додаткова інформація може містити подробиці про види продукції та показники діяльності суб'єкта господарювання, звіти про виконання послуг, огляди програм та інші звіти управлінського персоналу про результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період. Також, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття інформації про відповідність фінансових звітів законодавчим, регуляторним та іншим опублікованим нормативним актам. Якщо ця інформація не включена до фінансових звітів, то посилання у примітці на будь-які документи, що містять таку інформацію, може бути корисним.

Для виконання певних функцій та завдань, описаних у попередньому пункті, фінансова звітність будь-якого суб'єкту господарювання незалежно від його форми власності, національної належності повинна відповідати певним вимогам та якісним характеристикам. Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» до фінансової звітності суб'єктів СДУ висувуються такі базові вимоги: достовірне подання та відповідність МСБОДС, безперервність, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання та порівняльна інформація.

Достовірне подання та відповідність МСБОДС

Зазначений вимога наголошує на тому, що фінансові звіти суб'єктів СДУ повинні достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Таку достовірність та правдивість інформації може забезпечити належне застосування МСБОДС разом з розкриттям додаткової інформації (в разі необхідності). Суб'єкти господарювання, фінансові звіти яких відповідають МСБОДС, мають зазначити цей факт. Фінансові звіти слід вважати такими, що не відповідають МСБОДС, якщо вони не відповідають усім вимогам кожного застосовного стандарту для державного сектору, при

цьому невідповідні МСБОДС облікові підходи не можна виправити ні розкриттям інформації про облікову політику, ні примітками чи пояснювальним матеріалом.

Щодо вимог достовірності та відповідності МСБОДС, суб'єкти СДУ мають розкривати: той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансові звіти достовірно відображають фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; той факт, що за всіма суттєвими аспектами вони узгоджуються з відповідними МСБОДС, крім відхилень від стандарту для забезпечення достовірного подання; стандарт, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, в тому числі підхід, якого вимагав би цей Стандарт, причини, через які такий підхід був би оманливим за певних обставин та прийнятий підхід; фінансовий вплив відхилення на чистий надлишок або дефіцит, активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал і грошові потоки суб'єкта господарювання за кожний відображений період.

В окремих випадках, управлінський обліковий персонал може прийняти рішення що відповідність вимозі стандарту може вводити користувачів інформації в оману, а отже, відхилення від вимоги є необхідним для достовірного подання. Це може статися тільки тоді, коли підхід, якого вимагає певний стандарт, є безсумнівно недоречним, а отже, достовірного подання не можна досягти ні застосуванням такого стандарту, ні самим лише розкриттям додаткової інформації. Втім, відхилення не можна вважати доречним тільки тому, що інший підхід також забезпечує достовірне подання. За цих обставин, оцінюючи необхідність відхилення від певної вимоги МСБОДС, слід брати до уваги: мету вимоги та причини, з яких вимога є недоречною за конкретних обставин; як саме обставини суб'єкта господарювання відрізняються від обставин інших суб'єктів господарювання, які дотримуються цієї вимоги.

Безперервність

Відповідно до даної базової вимоги, фінансові звіти суб'єктів СДУ мають бути складені на основі принципу-припущення безперервності, який означає, що суб'єкт господарювання вважає, що його діяльність буде продовжуватись безперервно впродовж певного часу (принаймні 12 місяців), якщо тільки немає намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність. Якщо існує можливість або невизначеність здійснення цих подій, відповідальні за складання фінансових звітів особи, при здійс-

ненні оцінки, повинні розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо фінансові звіти складаються без дотримання припущення безперервності, цей факт слід розкривати разом з основою, що була застосована для складання фінансових звітів, і з причинами, з яких суб'єкт господарювання не вважається безперервно діючим. Взагалі, припущення про безперервну діяльність є доречним щодо перегляду на предмет його виконання в основному для окремих суб'єктів господарювання, а не органу державної влади в цілому. Окремі суб'єкти господарювання, перш ніж робити висновки щодо доречності припущення про безперервність, розглядають багато чинників, пов'язаних з поточними та очікуваними результатами діяльності, потенційними та оголошеними структурними перебудовами організаційних одиниць, попередніми оцінками доходу чи ймовірності продовження державного фінансування, а також потенційними джерелами відновлюваного фінансування.

Послідовність подання

Реалізація вимоги послідовності подання означає, що виклад та класифікація статей у фінансових звітах повинні бути постійними упродовж певного часу — від одного періоду до іншого. Внесення змін у зазначені позиції можливі лише за умов якщо, унаслідок проведення суттєвих змін у характері операцій та перегляду подання фінансових звітів, логічним є висновок про те, що зміни сприятимуть більш відповідному поданню подій та операцій. Окрім того, проведення змін може бути здійснено за вимогами МСБОДС.

Суттєвість та об'єднання

Згідно з даними вимогами, статті, які є суттєвими за характером, слід подавати у фінансових звітах окремо; статті, які є суттєвими за величиною, але мають подібний характер, можна об'єднувати. У контексті МСБОДС інформація є суттєвою, якщо її не розкриття може вплинути на прийняття рішень та оцінки користувачів щодо розподілу ресурсів, управління ними, а також результатів діяльності, здійснених на основі фінансових звітів. Слід зазначити, що суттєвість залежить від розміру та характеру статті, про що складається судження в конкретних випадках її перегляду; при цьому, вирішуючи, чи є стаття або об'єднання статей суттєвим, характер і розмір статті оцінюють разом. Залежно від обставин, розмір або характер статті може бути вирішальним чинником (наприклад, окремі однакові за характером і функцією доходи чи надходження об'єднуються, навіть якщо окремі

суми є великими; великі статті, які відрізняються за характером або функцією, подаються окремо). Несуттєві суми об'єднуються з сумами подібного характеру чи функції.

Згортання

Зазначена вимога наголошує на тому, що статті: активів та зобов'язань не слід згортати, крім випадків, коли інший МСБОДС вимагає або дозволяє згортання; доходів та витрат не слід згортати, за винятком випадків, коли виключно МСБОДС вимагає чи дозволяє це або прибутки, збитки та пов'язані з ними витрати, які виникають у результаті однакових чи подібних операцій та інших подій, не є суттєвими (останні суми слід об'єднувати відповідно до вимоги суттєвості та об'єднання). Зазначена позиція пояснюється тим, що згортання вказаних вище статей у основних формах фінансової звітності — звіті про фінансові результати або у звіті про фінансовий стан — зменшує спроможність користувачів розуміти проведені операції та оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання.

Порівняльна інформація

Відповідно до цієї вимоги, якщо МСБОДС не дозволяє або не вимагає іншого, у фінансових звітах слід також розкривати порівняльну інформацію щодо попереднього періоду за всім полем цифрових даних, за винятком фінансових звітів за звітний період, до яких цей МСБОДС застосовується вперше. Порівняльну інформацію слід включати до інформації розповідного та описового характеру, якщо вона є доречною для розуміння фінансових звітів поточного періоду. У разі змін у поданні або класифікації статей фінансових звітів, порівняльні суми слід (якщо це можливо) перекласифікувати для забезпечення зіставності з поточним періодом, з послідуючим розкриттям інформацію про характер, суму та причину будь-якої перекласифікації. Якщо перекласифікація порівнюваних сум унеможлиблюється, суб'єкт господарювання повинен розкрити її причину та характер змін, які б могли статися, якби суми були перекласифіковані.

Своєчасність

У відповідності до оголошеної вимоги, корисність фінансових звітів зменшується, якщо вони не надаються в розпорядження користувачів протягом прийняттого періоду після дати звітності тобто своєчасно. Суб'єкт господарювання повинен опублікувати свої фінансові звіти протягом шести місяців після дати звітності, при чому, постійно присутні чинники (наприклад, складність ді-

яльності суб'єкта господарювання) не є достатніми причинами для несвоєчасного подання та оприлюднення звітів. Конкретні крайні строки подання розглядаються законодавством і нормативними актами в багатьох юрисдикціях.

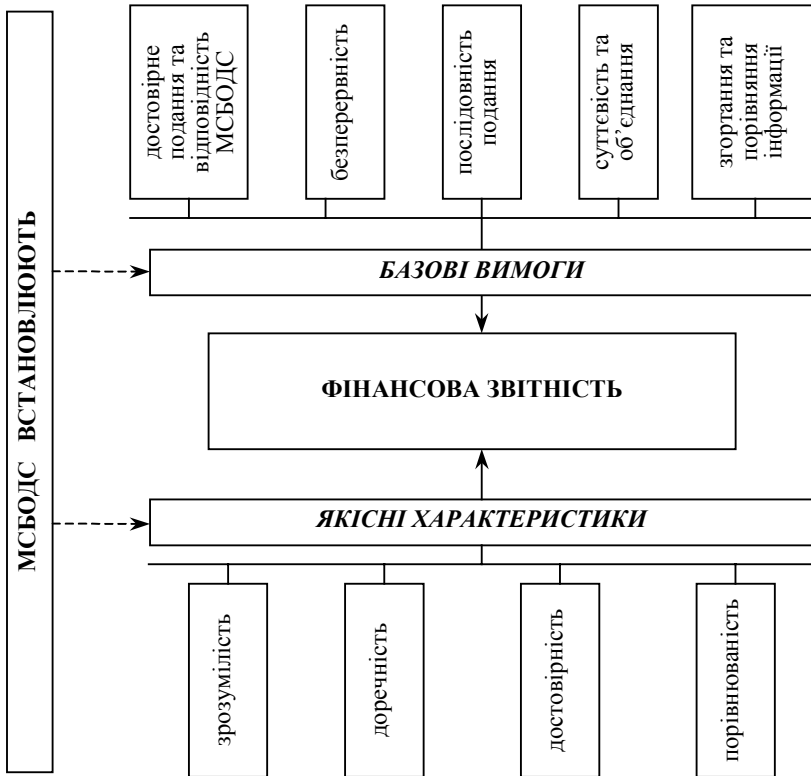


Рис. 1. Базові вимоги та якісні характеристики, які встановлюють МСБОДС щодо фінансової звітності

Згідно з напрацюваннями світової облікової думки, фінансова звітність у цілому, та суб'єктів СДУ, зокрема, повинна також мати певні якісні характеристики, під якими розуміють такі властивості звітів, завдяки яким інформація, викладена у фінансових звітах, стає корисною для користувачів. Основними якісними характеристиками виступають: зрозумілість, доречність, достовірність та порівнюваність (табл. 1) [2].

**ОСНОВНІ ПОЗИЦІЇ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ СДУ**

Зрозумілість
<p>Інформація, наведена у фінансових звітах, має бути зрозумілою для користувачів. Це означає, що всі змістовні положення фінансових звітів не викликають труднощів при вивченні останніх користувачами, за умов, що вони мають відповідні знання про діяльність суб'єкта господарювання та середовище, у якому він здійснює свою діяльність, а також мають бажання вивчати цю інформацію. Проте, інформацію про складні поняття не слід вилучати з фінансових звітів лише на тій підставі, що певним користувачам буде надто важко її зрозуміти</p>
Порівнюваність
<p>Інформація у фінансових звітах має бути порівнюваною, якщо користувачі спроможні визначати подібність чи відмінність цієї інформації від інформації в інших звітах. Порівнюваність реалізується в межах таких видів співставлення: між фінансовими звітами різних суб'єктів господарювання; між фінансових звітів одного суб'єкта господарювання за різні періоди часу. Важливою передумовою порівнюваності, як якісної характеристики, є надання користувачам інформації про політику, застосовану при складанні фінансових звітів, будь-які зміни у цій політиці та вплив таких змін. Запорукою повної реалізації даної характеристики є подання у фінансових звітах відповідної інформації за попередні періоди</p>
Доречність
<p>Інформація, викладена у фінансових звітах, повинна бути доречною для користувачів, якщо вона може бути корисною для оцінювання минулих, нинішніх чи майбутніх подій або для підтвердження чи виправлення минулих оцінок. Щоб бути доречною, інформація має бути своєчасною та суттєвою</p>
Достовірність
<p>Інформація, подана у фінансових звітах, повинна бути достовірною, тобто вільною від суттєвих помилок та упередженості. Для досягнення якості доречності, інформація повинна відповідати принципам правдивого подання (бути поданою відповідно до сутності операцій та інших подій, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми), превалювання сутності над формою (обліковувати і подавати статті треба відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми), нейтральності (бути вільною від упередження), обачності (дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов непевності, так, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати — занижені), повноти (бути повною в межах її суттєвості та витрат на неї)</p>

Обмеження щодо доречності та достовірності інформації		
<p><i>Своєчасність</i></p> <p>Для своєчасного надання інформації звіти можуть бути складені раніше, ніж стануть відомі всі аспекти операції, що, в свою чергу, може зменшити корисність інформації. І навпаки, затримка у складанні звітності до часу, коли будуть відомі всі аспекти, інформація може бути абсолютно достовірною, але малокорисною для користувачів. Для досягнення оптимального співвідношення між доречністю та достовірністю передусім треба керуватися вимогою задовольняти потреби користувачів, які приймають рішення</p>	<p><i>Співвідношення вигоди і витрат</i></p> <p>Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання. Але оцінка вигод та витрат значною мірою робиться на основі суджень. Більше того, витрати обов'язково несуть ті користувачі, які отримують вигоди; а вигоди можуть отримувати не тільки користувачі, для яких готується інформація. Через ці причини важко використовувати підхід вигоди-витрати у будь-якому конкретному випадку</p>	<p><i>Збалансованість якісних характеристик</i></p> <p>На практиці часто виникає потреба компромісу між якісними характеристиками. Загалом, мета полягає в досягненні відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення цілей фінансових звітів. Відносна важливість характеристик у різних випадках є справою професійних суджень</p>

Підготовки фінансових звітів починається з вивчення форм усіх компонентів звітності, що рекомендовані МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів». Форми усіх компонентів звітності будуть детально і послідовно розглянуті в другій частині підручника, а тому зупинимось лише на класифікаційно-ідентифікаційному елементі, що отримав у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку назву реквізиту. Зазначеним МСБОДС рекомендовано такий набір реквізитів щодо усіх компонентів фінансової звітності:

- назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації;
- дані про те, чи охоплюють фінансові звіти окремий суб'єкт господарювання чи економічну групу;
- дату звітності або період, охоплений фінансовими звітами, залежно від того, що доречно для відповідного компонента фінансових звітів;

- валюту звітності;
- рівень точності, використаний при поданні цифр у фінансових звітах.

Перераховані реквізити подаються у вигляді заголовків сторінок та скорочених назв колонок на кожній сторінці фінансових звітів. Вибір зрозумілого, логічного та економічного способу подання такої інформації потребує організаційної роботи в частині розробки звітних форм (наприклад, якщо фінансові звіти читаються на комп'ютері, окремі сторінки можуть не використовуватися; у цьому випадку зазначені вище заголовки подаються з частотою, достатньою для забезпечення правильного розуміння наданої інформації).

Відповідно до МСБОДС 1, фінансові звіти подаються принаймні щорічно. Якщо за виняткових обставин дата звітності суб'єкта господарювання змінюється і річні фінансові звіти подаються за період, довший або коротший від одного року, суб'єктові господарювання, на додаток до періоду, охопленого фінансовими звітами, слід розкривати: причину, з якої використовується період, що відрізняється від одного року; той факт, що порівняльні суми для певних звітів (наприклад, звіту про фінансові результати діяльності, звіту про зміни у чистих активах / власному капіталі, звіту про рух грошових коштів) і для пов'язаних з ними приміток не порівнюються.

У виняткових обставинах, за вимогою або за власним рішенням, суб'єкт господарювання може змінити дату звітності, наприклад, для більшого наближення звітного циклу до бюджетного циклу. В цьому випадку важливо, довести до користувача інформацію про те, що суми, відображені для поточного періоду, та порівняльні суми не порівнюються; слід також розкривати причину зміни дати звітності.

Світові облікові позиції та положення передбачають, що, фінансові звіти складаються послідовно й охоплюють період тривалістю один рік. Проте деякі суб'єкти господарювання з практичних міркувань вважають за краще звітувати, наприклад, за період 52 тижні, що не протирічить положенням МСБОДС. Фінансові звіти суб'єктів ДСУ, як правило, складаються у тисячах або мільйонах одиниць валюти звітності.

Слід відмітити, що в міжнародній практиці організації бухгалтерського обліку відповідальність за складання та подання фінансових звітів може мати межі однієї, так і різних юрисдикцій;

окрім того, юрисдикція може передбачати розмежування на тих посадових осіб, хто відповідає за підготовку фінансових звітів, та на тих, хто затверджує або подає фінансові звіти (наприклад, на рівні державних департаментів або прирівняних до них структур — особа, яка очолює суб'єкт господарювання (постійний керівник чи старший виконавець), та керівник центральної фінансової установи (або старший фінансовий спеціаліст, наприклад, контролер чи головний бухгалтер). Відповідальність за складання консолідованих фінансових звітів органу державної влади в цілому, як правило, лежить на керівникові центральної фінансової установи (або старшому фінансовому спеціалістові, наприклад, контролерові чи головному бухгалтерові) та міністрові фінансів (або відповідній посадові особі)).

Як відомо, завершальним етапом обробки і подання інформації у фінансових звітах є їх остаточне оформлення, подання та затвердження. Зазначений етап залежить від характеру суб'єкта господарювання, структури управління, законодавчих вимог, що стосуються цього суб'єкта господарювання та процедур, яких дотримуються при складанні та остаточному завершенні фінансових звітів. Відповідальність за затвердження фінансових звітів окремих урядових агентств може бути покладена на голову центрального фінансового агентства (або голову фінансового відділу / старшого бухгалтера, наприклад, контролера чи головного бухгалтера). Відповідальність за затвердження консолідованих фінансових звітів уряду в цілому може бути розподілена між головою центрального фінансового агентства (або головою фінансового відділу, наприклад, контролера чи головного бухгалтера) та міністром фінансів (чи еквівалентного посадовця).

Одним з важливих моментів завершального етапу процесу підготовки та подання фінансової звітності є відображення у фінансові звітності подій після звітної дати. Для їх ідентифікації власне дати звітності та дати затвердження до публікації. Відповідно до МСБОДС 14 «Події після дати звітності» дата звітності являє дату, на яку припадає останній день звітного періоду, представленого у фінансових звітах; дата затвердження до опублікування є датою отримання дозволу на публікацію цих фінансових звітів від особи чи органу, який має повноваження остаточного визначати їх. Події після дати звітності — сприятливі чи несприятливі події, які відбуваються у проміжок часу між датою звітності і датою затвердження фінансових звітів до випуску. В контексті

даного визначення, події поділяються на два типи: події, які свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту; події, які свідчать про умови, що виникли після дати підготовки звіту.

Перші з названих подій, згідно МСБОДС 14, а також відповідні до них суми коригуються суб'єктом господарювання. До таких подій, наприклад, відносяться:

- рішення після дати звітності в судовій справі, яке (оскільки воно підтверджує, що суб'єкт господарювання вже мав теперішню заборгованість на дату звітності) вимагає від суб'єкта господарювання скоригувати вже визнане забезпечення або визнати забезпечення замість простого розкриття інформації про неперебачене зобов'язання;

- отримання інформації після дати звітності, яка свідчить, що корисність активу зменшилася на дату звітності або що суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу треба коригувати (наприклад: банкрутство боржника, продаж запасів);

- визначення після дати звітності собівартості придбаних активів або надходження від проданих активів до дати звітності;

- визначення після дати звітності суми доходу, отриманого протягом звітного періоду, який має бути поділений з іншим органом державної влади згідно з угодою про перерозподіл доходів протягом звітного періоду;

- визначення після дати звітності суми заохочувальних премій, які виплачують персоналові, якщо суб'єкт господарювання мав теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання на дату звітності здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати;

- виявлення зловживань чи помилок, які показують, що фінансові звіти некоректні.

Друга група подій та суми, які відповідають ним у фінансових звітах, не коригуються. До подій, що не корегуються після дати звітності, належать наступні:

- зменшення справедливої вартості в період від дати звітності до дати затвердження фінансових звітів до опублікування, якщо суб'єкт господарювання прийняв політику регулярної переоцінки нерухомості до справедливої вартості;

- рішення суб'єкту господарювання, відповідального за виконання певних програм побутового забезпечення, після дати звітності (але до затвердження фінансових звітів до опублікування) надати / розподілити додаткові виплати прямо чи непрямо учасникам таких програм.

Відповідно до положень МСБОДС 14, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про дату затвердження фінансових звітів до опублікування та про те, хто дав дозвіл на затвердження. Якщо інший орган має повноваження вносити зміни до фінансових звітів після опублікування, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.

У разі отримання суб'єктом господарювання інформації після дати звітності (але до затвердження фінансових звітів до опублікування) про умови, які існували на дату звітності, йому слід оновити розкриття інформації щодо цих умов з урахуванням нових відомостей.

Якщо події, які не коригують після дати звітності, настільки важливі, що не розкриття інформації про них вплине на здатність користувачів фінансових звітів здійснювати належні оцінки та приймати належні рішення (наприклад: незвичайно значне зменшення вартості нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю, коли таке зменшення пов'язане не зі станом нерухомості на дату звітності, а спричинене обставинами, що виникли після дати звітності; суб'єкт господарювання приймає рішення після дати звітності надати / здійснити значні додаткові виплати в майбутньому (прямо чи непрямо) учасникам програм побутового забезпечення, які він упроваджує; оголошення плану про припинення діяльності чи основної програми, ліквідацію активів або погашення зобов'язань, що відносяться до діяльності, яка припиняється, чи основної програми, або укладення обов'язкової угоди на продаж таких активів чи погашення таких зобов'язань; оголошення плану про припинення діяльності чи основної програми, ліквідацію активів або погашення зобов'язань, що відносяться до діяльності, яка припиняється, чи основної програми, або укладення обов'язкової угоди на продаж таких активів чи погашення таких зобов'язань; аномально великі зміни після дати звітності в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют; знищення основної будівлі внаслідок пожежі після дати звітності; прийняття значних зобов'язань або непередбачених зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій після дати звітності тощо), то суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про кожну значну категорію подій, які не коригують після дати звітності в розрізі: характеру події; оцінки її фінансового впливу або констатації, що така оцінка неможлива.

За умов відповідальні за складання фінансових звітів або орган управління оголошують після дати звітності про намір ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити його діяльність, суб'єкт господарювання втрачає необхідність керуватись припущенням про безперервність діяльності при складанні звітності.

Література

1. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>
2. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в держному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного . — К.: УАСБА, 2009. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров. — 2009. — 479 с.

Статтю подано до редакції 26.01.10 р.

УДК 657.1

Т. М. Сльозко, канд. екон. наук, доцент,
Академія муніципального управління

ДВА ПОНЯТТЯ ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

Розглянуто два поняття форми організації обліку: класичне і новітнє. Доведено, що реально існує лише одне визначення форми організації обліку за класичним підходом, за яким налічують три форми організації обліку: централізована, децентралізована і змішана.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: організація, форма, організація обліку, централізована і децентралізована форма, положення, стандарти, принципи.

Рассмотрено два понятия формы организации учета: классическое и новейшее. Доказано, что реально существует лишь одно определение формы организации учета: