

Бібліографічний список

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та їх тлумачення. — К.: ПП «Видавництво «Фенікс», 2004. — 1272 с.
2. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237.
3. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559.
4. П(С)БО 2 «Баланс»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 290, зі змінами та доповненнями.
5. Скорба О.А. Регулювання обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці // Економіст. — 2009. — № 11. — С. 50—56.
6. Белокоз О. Відмінності між вітчизняними та міжнародними підходами до оцінки дебіторської заборгованості торговельних підприємств / О. Белокоз // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 3. — С. 197—201.

Стаття надійшла до редакції 06 березня 2013 року

УДК 657

І. О. Кондратюк, к.е.н.,
доцент кафедри обліку
в кредитних і бюджетних установах
та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОКРЕМИХ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто методичні та організаційні позиції формування фінансової звітності бюджетних організацій. Приділено увагу огляду літературних джерел з даної проблематики. Дано пропозиції з удосконалення змісту звітності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: фінансова звітність, фінансовий результат, стандарти, облік.

АННОТАЦИЯ. В статье рассматриваются методические и организационные позиции формирования финансовой отчетности бюджетных организаций. Уделяется внимание обзору литературных источников по данной проблематике. Даются предложения по усовершенствованию содержания отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: финансовая отчетность, финансовый результат, стандарты, учет.

ABSTRACT. *The article deals with the methodological and organizational position of financial reporting of budgetary organizations. Attention is given to the review of the literature on the subject. We give suggestions to improve the content of reporting.*

KEY WORDS: financial statements, financial result, standards, accounting.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах знаходиться в стадії модернізації для його гармонізації з МСБОДС. Це спричинює необхідність перебудови складу і форм фінансової звітності бюджетних установ, розробку оновленого методичного та нормативно-правового забезпечення. Також особливої уваги потребує вивчення здатності чинних форм фінансової звітності задовольнити інформаційні запити користувачів.

У науковій періодиці проблеми, пов'язані із складанням звітності бюджетних установ, досліджували Борисова Н.В., Дорошенко О.О. Лиско Н.А., Машенко К.С., Метелиця В.М., Свірко С.В. Ними розглядаються напрямки реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі, які сприятимуть удосконаленню управління державними фінансами; у тому числі вдосконаленню планування та контролю бюджетних коштів, що є необхідною умовою приведення вітчизняного обліку в державному секторі до міжнародних стандартів [1, с. 114].

Увага приділяється особливостям формування фінансової звітності установ державного сектору України за касовим методом та із застосуванням елементів методу нарахування, розглядаються переваги та недоліки методів формування фінансової звітності у державному секторі (нарахувань і касового) [2, с. 39]. Порівнюючи касовий метод, модифікований метод нарахування та повний метод нарахування складання фінансової звітності висловлюється позиція щодо ускладнення процесу бухгалтерського обліку при переході до методу нарахування, оскільки можливо виникнення такого елементу як суб'єктивізм при прийнятті певних рішень, наприклад при вирішенні питання щодо визначення моменту нарахування доходів, а уникнення суб'єктивізму можливе за рахунок чіткої регламентації законодавством бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Наголошуючи, що перехід від одного методу до іншого має здійснюватись поетапно з використанням проміжних варіантів, а також з урахуванням того, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватись у контексті реформування державного сектору в цілому. Такі заходи в кінце-

вому підсумку призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві [3].

До першочергових завдань модернізації обліку та складання звітності у державному секторі ставиться остаточне розроблення і впровадження Єдиного плану рахунків, який повинен гармонізувати з бюджетною класифікацією, будуватися на методі нарахування і забезпечувати формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ. Через зволікання з його розробкою і запровадженням для суб'єктів державного сектору є неможливим створення єдиного програмного забезпечення, а, отже, запровадження інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу відкладатиметься й надалі. Увага акцентується на необхідності впровадження системи управління бюджетним обліком і звітністю, що побудована за методом нарахування, що дозволить контролювати не лише правильність використання бюджетних коштів, а й результативність їх використання по кожному року і загалом при завершенні програми, а також надасть можливість об'єктивно оцінити активи та зобов'язання органів державної влади [4].

Визначаючи передумови модернізації обліку у секторі загального державного управління підкреслюється, що однією з передумов є подвійна консолідація звітності: окремо по вертикалі Держказначейства і окремо по вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів. Стандартами IPSAS визначено, що перелік форм фінансової звітності залежить від вибору облікового методу: якщо в основі складання фінансових звітів лежить метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни в чистих активах / власному капіталі; якщо в основі складання фінансових звітів лежить касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки. Ключовою позицією ставиться те, що тільки метод нарахувань дає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, дозволяє скласти повний майновий баланс, перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність у розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності [5].

С. В. Свірко, приділяючи увагу теоретичним положенням і методичним підходам до фінансової звітності за МСБОДС, надає роз'яснення щодо їх імплементації в Україні [6; 7].

Утім, серед зазначеного наукового доробку невирішеним залишилося питання удосконалення змісту фінансової звітності для досягнення максимальної її інформативності.

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» форми фінансової звітності бюджетних установ і фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Звітність бюджетні установи складають відповідно до статті 58 Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Державний бюджет України на 2013 рік», Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» і листів або розпоряджень Головних розпорядників бюджетних коштів «Про терміни і порядок складання квартальної фінансової та бюджетної звітності про виконання кошторисів доходів і видатків у ____ році».

Для всебічного висвітлення показників діяльності бюджетних установ їх звітність поділяється на фінансову та бюджетну. Слід зазначити, що поділ звітності бюджетних установ на фінансову і бюджетну визначено ст. 58 «Звітність про виконання Державного бюджету України» Бюджетного кодексу України. Цю класифікаційну ознаку виокремлюють як поділ звітності за функціональним призначенням [8, с. 250].

Склад звітності за функціональним призначенням та її визначення подано на рис. 1.

Оскільки згідно МСБОДС користувачі бажають із часом порівнювати фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані установи, важливо, аби фінансові звіти відображали відповідну інформацію за попередні періоди, що відповідала б їх запитам щодо інформації.



Рис. 1. Класифікація звітності за функціональним призначенням

Для узагальнення інформації про результати виконання кошторису бюджетної установи складається «Звіт про результати фінансової діяльності» (форма № 9) для виведення її фінансового результату діяльності за звітний рік. У ньому відображаються загальними сумами операції, наслідками яких є збільшення або зменшення доходів та/або видатків розпорядників бюджетних коштів (результат переоцінок може впливати як на збільшення доходів розпорядників бюджетних коштів, так і на збільшення видатків). Також у цьому звіті відображають фінансовий результат.

Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису установи складається з двох етапів:

- 1) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків;

- 2) відображення фінансового результату в річному балансі установи. Звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Стосовно першого етапу, то закриття заключними оборотами підлягають обороти рахунків класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати».

Підсумкові обороти за субрахунками рахунків з обліку доходів загального фонду списуються у кредит рахунку 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом», а по субрахунках рахунків з обліку видатків — у дебет рахунку 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом». Фінансовий результат за спеціальним фондом формується аналогічно списанням доходів спеціального фонду у кредит рахунку 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом», а видатків — у дебет рахунку 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом».

Другий етап виведення фінансового результату виконання кошторису бюджетної установи полягає у відображенні його в звітності. Чинне нормативно-правове забезпечення передбачає узагальнення результату виконання кошторису у формі № 1 «Баланс», де фінансовий результат за всі бюджетні роки показується у складі власного капіталу зі знаком плюс (профіцит) або мінус (дефіцит) (у розділі I Пасиву балансу в рядках 350 «Результат виконання кошторису за загальним фондом», 360 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом» [9]); у формі № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності» (у рядках 090 «Фінансовий результат за загальним фондом» і 900 «Фінансовий результат за спеціальним фондом»).

Слід відмітити, що фінансовий результат обчислюється розрахунково із врахуванням залишку за рахунками 431 і 432, що склалися у попередні бюджетні періоди. Отже, залишки за рахунками, що переносяться до форм фінансової звітності, не відбивають фінансовий результат за звітний бюджетний рік, а показують його сумарно з фінансовими результатами, що утворилися за попередні бюджетні періоди, що є суттєвим недоліком, який знижує інформативність фінансової звітності.

Для вдосконалення узагальнення інформації з обліку результатів виконання кошторису та усунення виявленого недоліку у форму № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності» слід ввести додаткові рядки: 091 «Фінансовий результат за загальним фондом за поточний рік» і 901 «Фінансовий результат за спеціальним фондом за поточний рік».

Чинна методика узагальнення облікової інформації передбачає складання «Звіту про результати фінансової діяльності». Назва цього звіту потребує коригування, оскільки в ньому відображаються результати всіх видів діяльності бюджетних установ, а не тільки фі-

нансової, отже уточнення потребують види діяльності бюджетних установ, що є актуальним напрямком подальших досліджень.

Бібліографічний список

1. *Дорошенко О. О.* Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко, М. І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. — № 2. — Т. 1. — 2012. — С. 111—114.
2. *Мащенко К.С.* Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора / К.С. Мащенко // Науковий вісник : фінанси, банки, інвестиції. — 2011. — № 2. — С. 37—40.
3. *Лиско Н.А.* Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України / Н. А. Лиско // Ефективна економіка — 2012. — № 12. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1647>.
4. *Борисова Н.В.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова // Менеджмент. — 2010. — № 13. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.
5. *Метелиця В.М.* Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. — 2009. — №4. — С. 80—83 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
6. *Свірко С.В.* Консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору за МСБОДС: теоретичні положення та методичні підходи / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / відп. ред. А. М. Мороз. — 2011. — Вип. 17. — С. 341—347.
7. *Свірко С.В.* Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С. В. Свірко // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2010. — № 10. — С. 470—486.
8. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н. М. Старченко. — К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. — 940 с. — (Серія «Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання»).
9. Звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / Ю.А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України; Полтав. держ. аграр. акад. — К. : Центр навч. л-ри, 2005. — 653 с.

Стаття надійшла до редакції: 04 березня 2013 року