

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, доц.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ В КОНТЕКСТІ МСБОДС

В статті розглянуто базові положення фінансового обліку в контексті МСБОДС у розрізі основних загальнотеоретичних позицій. Розкрито зміст поняття «фінансовий облік у секторі загального державного управління», визначено його роль, особливості, мету, завдання, функції, об'єкти та порядок регламентації.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: фінансовий облік у секторі загального державного управління; місце, роль фінансового обліку в секторі загального державного управління; мета, функції та завдання, об'єкти фінансового обліку в секторі загального державного управління.

Світова економіка знаходиться на етапі інтеграції та гармонізації підходів та принципів побудови економічної моделі сучасного суспільства. Одним з інструментів зазначеного процесу виступає міжнародна стандартизація, яка призвана забезпечити створення відповідних еталонів у різних сферах економічної діяльності світового суспільства з метою його упорядкування, оптимізації та підвищення рівня ефективності. Головним результатом міжнародної стандартизації в цьому напрямку слід вважати створення стандарту Системи національних рахунків, останній варіант якого (СНР'93) було прийнято Комісією Європейських співтовариств, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об'єднаних Націй і Світовим банком [1]. Зазначений стандарт визначає систему показників та класифікацій, які відображають структуру взаємозв'язків між секторами, галузями економіки, національними економіками та іншим світом, а також описують найважливі-

ші процеси і явища економіки: виробництво, розподіл, споживання, накопичення. Визначені у стандарті показники та угруповання лежать в основі побудови національних балансів переважної більшості країн світу. В останнє десятиріччя відбувається перехід вітчизняного рахівництва до Системи національних рахунків, наслідком чого стали: введення та опрацювання нових методик обчислення основних макроекономічних показників, запровадження нової бюджетної класифікації, прийняття нової класифікації видів діяльності та класифікації інституційних секторів економіки.

Серед сукупності класифікаційних угруповань СНР одну з важливих позицій обіймає запропонована структура секторів економік світу, відповідно до якої інституційні одиниці (юридичні та фізичні особи — резиденти певної країни) поєднані у такі сектори:

— *нефінансові корпорації, до них належать інституційні одиниці, які займаються ринковим виробництвом товарів і послуг для продажу за цінами, що покривають витрати виробництва і дають прибуток;*

— *фінансові корпорації — комерційні інституційні одиниці, що спеціалізуються на фінансово-посередницькій діяльності (банки, страхові компанії та ін.);*

— *сектор загального державного управління, до якого належать органи управління центрального та місцевого рівнів, некомерційні бюджетні організації, державні цільові та позабюджетні фонди;*

— *сектор домашніх господарств, що об'єднує фізичних осіб як споживачів, а в деяких випадках як суб'єктів некорпоративної виробничої діяльності;*

— *сектор некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, до якого входять інституційні одиниці, створені окремими групами домашніх господарств для забезпечення їх політичних, релігійних і професійних інтересів, а також для надання соціально-культурних послуг (соціально-культурні підрозділи нефінансових корпорацій).*

Сектор загального державного управління об'єднує юридичні особи, для яких основною діяльністю є виконання функцій законодавчої, виконавчої та судової влади відносно інших інституційних одиниць у межах певної території. Він також включає всі державні установи та всі неринкові некомерційні організації, які контролюються і в основному фінансово забезпечуються з бюджету. Хоча остання група інституційних одиниць не є органами

управління, але вважається, що вони проводять державну політику і фактично є частиною органів загального державного управління. Як вагома складова будь-якої економіки, сектор загального державного управління (СДУ) потребує ефективної та раціональної системи управління.

Серед функціональних складових системи управління суб'єктами сектору державного управління слід виділяти стратегічне, адміністративне, соціальне управління, управління персоналом, а також фінансове управління. Останнє займає одну із центральних позицій у загальній системі управління, оскільки виконує завдання щодо забезпечення фінансової стійкості суб'єктів. До елементів фінансового управління сектором державного управління належать: стратегічне та тактичне планування доходів та видатків з формалізацією результату даного процесу у вигляді відповідних планових документів; мобілізація та розподіл фінансових ресурсів суб'єктів СДУ відповідно до документів внутрішнього та зовнішнього рівня регламентації; бухгалтерський облік; контроль фінансово-господарської діяльності суб'єктів щодо виконання їх фінансово-планових документів; фінансовий аналіз діяльності суб'єктів щодо виконання планових фінансових завдань. Зазначені складові у своїй сукупності становлять логічно-послідовну схему, при цьому фінансовий облік у ній виконує роль сполучної ланки [2].

Така позиція універсальної необхідності для сполучання інших складових процесу фінансового управління пояснюється сукупністю функціональних особливостей бухгалтерського обліку, завдяки яким останній виступає інформаційною базою для всіх зазначених процесів, а саме: дані бухгалтерського обліку виступають інформаційним забезпеченням проведення фінансового аналізу діяльності суб'єктів СДУ; планування здійснюється за допомогою прямих фактичних показників минулих звітних періодів, а також на основі фінансового аналізу фактичного виконання планових показників, які формуються в системі бухгалтерського обліку; об'єктом контролю фінансово-господарської діяльності виступають дані бухгалтерського обліку суб'єкту СДУ; мобілізація та розподіл фінансових ресурсів здійснюється за допомогою планових та обліково-контрольних інструментів. Одною зі складових бухгалтерського обліку у СДУ є фінансовий облік.

У цілому, під фінансовим обліком у секторі загального державного управління слід розуміти комплексний облік активів, зобов'язань та капіталу суб'єктів зазначеного сектору через суцільне, повне й безперервне відображення господарських операцій та

процесів за звітний період. Фінансовий облік є складовою бухгалтерського обліку або його підсистемою, яка має свою характерні особливості (табл. 1).

Таблиця 1

ХАРАКТЕРНІ ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Напрями характеристики	Характеристика особливостей
користувачі інформацією	<i>зовнішні (юридичні та фізичні особи)</i>
види систем бухгалтерського обліку	<i>система подвійного запису</i>
етапи обробки облікової інформації	<i>первинний, поточний, підсумковий</i>
свобода вибору	<i>обов'язкове слідування загальноприйнятим принципам та стандартам</i>
вимірювачі, що використовуються	<i>грошова одиниця за курсом, що діє на момент здійснення операції</i>
групування витрат	<i>за елементами витрат</i>
головний об'єкт обліку	<i>суб'єкт господарювання в цілому</i>
періодичність складання звітності	<i>періодично, на регулярній основі</i>
ступінь надійності	<i>потребує об'єктивності</i>
обов'язковість ведення	<i>безперечно обов'язковий</i>
ступінь конфіденційності	<i>відкрита інформація</i>

Як складова бухгалтерського обліку, фінансовий облік перебуває під впливом економічного, юридичного, політичного та соціального середовища. Цей вплив має прояв у меті, функціях, завдання та складі об'єктів фінансового обліку.

Метою фінансового обліку в СДУ виступає надання інформації відповідних якісних характеристик про результати фінансово-господарської діяльності суб'єкту у встановленій формі органам зовнішнього керівництва та відомчого підпорядкування інституційної одиниці, зовнішнім користувачам із прямими фінансовими інтересами, кредиторам, потенційним інвесторам, закордонним контрагентам задля прийняття стратегічних фінансових рішень, здійснення планування і прогнозування майбутніх грошових потоків на основі аналізу фінансового стану суб'єкту.

Склад та змістовне наповнення функцій та завдань фінансового обліку формується під впливом вимог користувачів облікової інформації. До зовнішніх користувачів облікової інформації суб'єктів ДСУ відносять: органи законодавчої влади, як інституційні одиниці, які потребують інформації про виконання планових по-

казників сектору державного управління; органи виконавчої влади та організації, що є представниками інтересів держави як правовласника суб'єктів СДУ — органи державного казначейства, вищі органи відомчої структури, податкові органи тощо; основні суб'єкти фінансово-господарських відносин — соціальні позабюджетні фонди, банківські установи, споживачі платних послуг, працівники бюджетних установ, замовники, підрядчики, поставальники та інші суб'єкти фінансово-господарських відносин; платники податків — які потребують інформації про ефективне використання коштів бюджетів; закордонні контрагенти, які можуть розглядатись в якості потенційних інвесторів або вже є ними фактично; засоби масової інформації для висвітлення економічних процесів та тенденцій у країні та світі. Кожен з перерахованих користувачів інформації висуває певні вимоги до інформації, що формується в фінансовому обліку суб'єктів СДУ. Насамперед це: відкритість, точність, достовірність, аналітичність, оперативність, своєчасність подання, повнота, доцільність. Окремі вимоги висуваються певними групами користувачів, можливо не значними за розміром, втім і вони мають бути враховані при формуванні даних у підсистемі фінансового обліку.

З урахування напрацювань світової наукової та практичної думки в сфері бухгалтерського обліку сектору державного управління, до функцій та завдань його підсистеми фінансового обліку слід віднести [3]:

- *інформаційну, що полягає у накопиченні, групуванні, переробці та наданні інформації в підсистемі фінансового. У межах цієї функції слід виділяти завдання з формування повної і достовірної інформації щодо господарської діяльності суб'єктів СДУ (їх фінансового та майнового стану) на основі відповідних регулюючих документів та вчасне її надання органам законодавчої влади, засобам масової інформації та іншим зацікавленим особам;*

- *управлінську, що вимагає забезпечення суб'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінювання, аналізу, контролю та інших складових процесу управління суб'єктами СДУ. У межах даної функції доречно виділяти завдання щодо вчасного забезпечення необхідною інформацією відповідних якісних характеристик усіх груп зовнішніх користувачів у достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень;*

- *контрольну, яка вимагає постійного, суцільного контролю, що здійснюється на всіх стадіях проведення господарських операцій: попередній — до моменту здійснення операції, поточний —*

на етапі здійснення операції і наступний — після здійснення операції як на методичному рівні, так і технологічному. Завданнями, що мають виконуватись у межах цієї функції, є: систематичний контроль за дотриманням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, виконанням фінансово-планових документів, ефективним використанням та збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей, для своєчасного попереджування та запобігання негативним крокам у діяльності суб'єктів СДУ;

- захисту, яка формує вимогу до фінансового обліку суб'єктів СДУ бути здатним адекватно відображати факти неправомірної і злочинної діяльності щодо фінансово-економічних відносин даних суб'єктів і вчасно та адекватно реагувати на них з метою захисту прав держави, платників податків, споживачів послуг, кредиторів, закордонних контрагентів та інших зацікавлених осіб. Ця функція має бути реалізована у вигляді завдань щодо виявлення в інформаційному середовищі бухгалтерського обліку в бюджетних установах ознак порушень та зловживань, здатності контрольної підсистеми бухгалтерського обліку своєчасно виявляти та якісно використовувати облікову інформацію щодо фактів порушень та зловживань; попередження здійснення правопорушень і зловживань за умови якісного виконання попередніх завдань функції захисту через формування на підставі цього комплексу стримування протиправних дій, сильнішого за мотивацію останніх;

- науково-пізнавальну, що полягає у подальшому розвитку методології фінансового обліку в секторі державного управління в світі в цілому, та в окремих країнах, зокрема, як складової світової облікової системи та науки про бухгалтерський облік. Відповідним завданням щодо даної функції є вимога отримання, накопичення, аналізу нових знань у зазначеній сфері для подальшого розвитку та оптимізації системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління.

Для сучасної сфери організації фінансового обліку в світі характерними є два формопрояви управління: регламентація та регулювання. Під «регламентацією» слід розуміти вимоги чіткого виконання певних встановлених відповідним суб'єктом управління правил та процедур; поняття «регулювання» має рекомендаційний відтінок щодо виконання останніх. Вітчизняна система бюджетного обліку характеризується державною формою управління, яка, в значній мірі, має форму регламентації. Для національних облікових систем розвинутих країн світу більш властивою є форма регулювання, яка лягла в основу організації процесів світової системи бухгалтерського обліку.

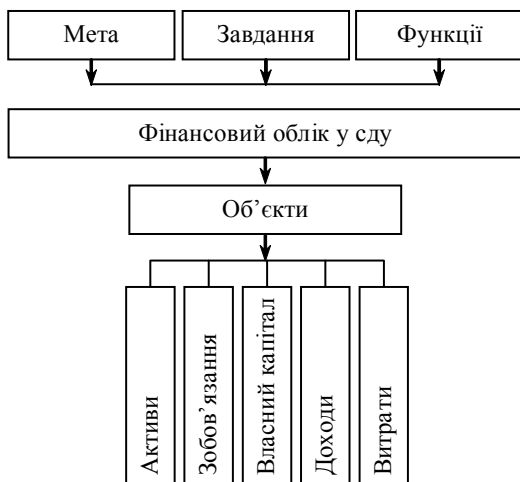


Рис. 1. Комплексна схема фінансового обліку в СДУ

Головним координуючим органом розвитку бухгалтерського обліку в світі виступає заснована у 1977 році Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) Її завдання — сприяти розвитку й удосконаленню бухгалтерської професії за допомогою гармонізованих стандартів із тим, щоб бухгалтери-професіонали могли надавати послуги незмінно високої якості в інтересах суспільства. Зазначене завдання реалізується МФБ у вигляді:

- розробки міжнародних стандартів аудиту та послуг з надання впевненості, етики, освіти та бухгалтерського обліку для державного сектору;
- надання підтримки організаціям — членам федерації у їхніх зусиллях щодо обслуговування дедалі розгалуженого контингенту бухгалтерів, у тому числі й тих членів федерації, які працюють у бізнесі та промисловості, а також тих, які зайняті на малих та середніх підприємствах і мають власну практику;
- розробки міжнародних програм огляду забезпечення якості послуг для фірм, які здійснюють аудит транснаціональних суб'єктів господарювання;
- забезпечення дотримання організаціями — членами федерації вимог членства, у тому числі й заохочення бухгалтерів до дотримання стандартів високої якості роботи;
- роботи з регулювальними органами, органами, які встановлюють стандарти, а також із фінансовими інституціями з метою визначення способів того, як поширена в усіх країнах професія

може максимально сприяти створенню стабільних фінансових відносин у всесвітньому масштабі.

Питаннями методології фінансового обліку в державному секторі перебувають у віданні Комітету з питань державного сектору (КДС), який є це постійно діючий комітетом Правління Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) [4]. Його було створено у 1996 році з метою розгляду, на скоординованій світовій основі, потреб тих, хто має стосунок до фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Головним завданням КДС є розробка програм, спрямованих на поліпшення управління фінансами та контролю, а саме:

- розробка стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, а також сприяння їх добровільному прийняттю;
- розробка та координація програм, покликаних сприяти розвитку освіти та проведенню науково-дослідних робіт у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі;
- заохочення до обміну інформацією між організаціями — членами МФБ та іншими зацікавленими сторонами і спрощення цього процесу.

Результатом діяльності Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів є міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, керівні положення, дослідження, тематичні документи.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) містять окремі вимоги щодо фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі з відповідними керівними положеннями у формі пояснювального та іншого матеріалу. Міжнародні стандарти для державного сектору мають характер рекомендацій, а отже не мають переважної юридичної сили стосовно офіційно прийнятих національних стандартів для державного сектору, опублікованих органами державного управління, керівними органами в сфері бухгалтерського обліку або професійними бухгалтерськими організаціями. При розробці МСБОДС Комітет бере до уваги і використовує положення та підходи, що оприлюднюються та публікуються: Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше відома як КМСБО) та Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (раніше — КМПА) тією мірою, якою вони можуть застосовуватися до державного сектору; національними керівними органами в сфері бухгалтерського обліку та аудиту; професійними бухгалтерськими організаціями; іншими організаціями, що

мають відношення до фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі і зацікавлені у інформації останніх. МСБОДС застосовуються усіма суб'єктами державного сектору, крім державних комерційних підприємств. Відповідно до прийнятого в міжнародній термінології визначення, державне комерційне підприємство (ДКП) — суб'єкт господарювання, який має такі характеристики:

- є суб'єктом господарювання, уповноваженим укладати контракти від власного імені;
- має фінансові та операційні повноваження для здійснення діяльності;
- реалізує товари або надає послуги іншим суб'єктам господарювання у процесі звичайної діяльності і отримує прибутки або повністю відшкодовує витрати;
- не залежить від постійного фінансування держави для безперервного здійснення своєї діяльності (крім придбання продукції в комерційних операціях із зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами);
- перебуває під контролем суб'єкта господарювання державного сектору.

ДКП у процесі здійснення облікових процедур керуються МСБО, створеними КМСБО.

Станом на 2009 р. КДС розроблено 26 стандартів (МСБОДС — IPSAS). На доповнення до МСБОДС 1—18 КДС МФБ розробив «Словник термінології» (Glossary of Defined Terms, IPSASs 1—18) [5].

Міжнародні керівні положення щодо державного сектору містять поради щодо застосування в державному секторі практичних підходів у сфері фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту.

Міжнародні дослідження в державному секторі мають на меті надання рекомендацій з питань фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Вони ґрунтуються на вивченні найкращої світової практики та найбільш ефективних методів вирішення відповідних питань.

Тематичні документи призначені надавати інформацію, яка стосується певних сегментів єдиного цілого, що також складають фінансова звітність, ведуть бухгалтерський облік та проводять аудит у державному секторі. Метою тематичних документів є надання нової інформації або свіжого погляду на проблеми державного сектору; як правило, вони є результатом науково-дослідної роботи, як то: вивчення літератури, дослідження за допомогою анкетного опитування, інтерв'ю, проведення експериментів, аналіз прикладів із практики.



Рис. 2. Завдання та результати діяльності Комітету з питань державного сектору МФБ

Слід зазначити, що робота з розроблення та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору на основі МСБОДС ведеться такими країнами, як Афганістан, Албанія, Аргентина, Арсенія, Азербайджан, Бангладеш, Барбадос, Камбоджі, Кайманові острови, Китай, Кіпр, Сальвадор, Угорщина, Індія, Індонезія, Ізраїль, Ямайка, Казахстан, Латвія, Литва, Македонія, Мальdivи, Малайзія, Монголія, Марокко, Непал, Нідерланди, Норвегія, Нігерія, Пакистан, Перу, Філіппіни, Франція, Фіджі, Румунія, країнами східної та південної Африки, словаків, Великобританія, Росія, Іспанія, Шрі-Ланка, Швейцарія, Уганда, Уругвай, В'єтнам, Замбія, Україна та іншими. В таких країнах, як США, Великобританія, Австралія, Нова Зеландія, Канада МСБОДС прийняті в якості національних стандартів. Як свідчить практика, використання МСБОДС як базової основи дає можливість позбутися часткової обмеженості та агрегативності щодо фінансової звітності: наявність зазначених характерних не дозволяє повною мірою оцінити фінансовий стан як держави в цілому, так і установ державного сектору зокрема. Вкрай важливою є також інформації про прийняття країнами-членами ООН рішення щодо впровадження останніми МСБОДС найпізніше у 2010 році.

Література

1. Наказ Державного комітету статистики України від 18.04.2005 № 96 «КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТИТУЦІЙНИХ СЕКТОРІВ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ» // <http://www.lg.lica.com.ua/component/lica/?p=0&base=1&menu=361621&u=1&type=1&view=text>
2. Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / Т. І. Єфименко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко. — К.: НДФІ, 2007. — 552 с.
3. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. — К.: КНЕУ, 2006. — 243 с.
4. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров. — К.: УАСБА, 2009. — 479 с.
5. *Свірко С. В.* Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів // Проблеми функціонування підприємств різних форм власності: Сб. науч. тр. — Вып. 1. Т. II/НАН Украины. — Донецьк, Ін-т економіки пром-ти, 2008. — С. 62—73.

Статтю подано до редакції 23.02.09 р.

УДК 657.05

В. Ф. Мервенецька, аспірантка,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ГОСПОДАРСЬКА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Досліджується значення господарської звітності в системі управління підприємством.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: господарська звітність, фінансова звітність, внутрішньогосподарська звітність, управлінська звітність, податкова звітність, статистична звітність,

Складність і різноманітність виробничо-фінансової діяльності, посилення конкуренції вимагають високоефективного функціонування суб'єктів господарювання та управління економікою на рівні окремого підприємства та країни в цілому. В сучасних умо-