

Козіцька Н. О., к.е.н., старший науковий співробітник
(Академія фінансового управління, м. Київ)

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ У КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті розглянуто можливість застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в практиці ведення бухгалтерського обліку вітчизняних неприбуткових установ та організацій.

Ключові слова: міжнародні стандарти, фінансова звітність, бухгалтерський облік.

Інтеграція України до європейської спільноти є складним та довгим процесом, але вже сьогодні українські господарські суб'єкти працюють за правилами, що диктує євrorинок та сучасні економічні відносини.

На сучасному етапі розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку імплементація Міжнародних стандартів обліку та звітності стає об'єктивною. В умовах глобалізації міжнародної економіки гостро постає проблема уніфікації підходів до визнання в бухгалтерському обліку активів, капіталу, зобов'язань та фінансових результатів. Оскільки в Україні бухгалтерський облік та складання фінансової звітності регламентується Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку, а у світі – Міжнародними стандартами фінансової звітності, компанії зобов'язані складати звітність у двох форматах – відповідно до національних і міжнародних принципів ведення обліку і звітності, що спричиняє надмірні витрати матеріальних, і людських ресурсів. Саме тому пріоритетним напрямком розвитку фінансового обліку у сфері складання звітності є стандартизація принципів побудови балансу та інших фінансових звітів і нівелювання всіх відмінностей для уникнення необхідності подвійного складання звітності за національними і міжнародними стандартами.

Проблемам бухгалтерського та податкового обліку в неприбуткових установах, організаціях присвятили свої наукові праці такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф. Бутинець, О. Гриценко,

Н. Гура, С. Левицька, Ю. Слободяник, А. Альонкіна, А. Швайка, С. Свірко, Р. Дзюга та інші. Більшість досліджень присвячена обліковим проблемам бюджетних установ, кредитних спілок, недержавних пенсійних фондів тощо. Разом з тим, питання фінансової звітності неприбуткових організацій залишаються поза увагою.

Постійне зростання кількості неприбуткових установ та організацій спонукає до необхідності запровадження у практику нових принципів та об'єктів обліку, створення сучасної системи фінансової і статистичної звітності. Передумовою цього, перш за все, має бути підвищення вимог до економічної інформації у зв'язку з розширенням співпраці вітчизняних неприбуткових установ та організацій з міжнародними організаціями, кредитними установами тощо.

Метою даної статті є обґрунтування необхідності імплементації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових установ, організацій до міжнародних стандартів фінансової звітності.

В умовах функціонування ринкової економіки неприбуткові установи та організації не можуть успішно здійснювати свою діяльність без коректно побудованої системи бухгалтерського, податкового обліку та фінансової звітності.

Дуже часто у вітчизняних науковців виникає питання: «Чи потрібно неприбутковим установам та організаціям користуватися Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності?». Спробуємо дати свою відповідь на це питання та обґрунтувати її.

Як зазначено в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності, ці стандарти передбачені для підприємств, кінцевою метою яких є отримання прибутку. Неприбуткові установи та організації можуть використовувати положення цих стандартів із врахуванням коригувань, спричинених особливостями неприбуткової діяльності. При складанні облікової політики неприбутковим організаціям слід відображати особливості їх діяльності та надавати пояснення щодо окремих економічних категорій. Таким чином, при складанні звітності необхідним критерієм є її відповідність меті створення, враховуючи підприємницьку діяльність, яка у відповідності з законодавством повинна відповідати цієї меті, а не критерій отримання економічної вигоди.

Зупинимося конкретніше на основних положеннях Міжнародних стандартів і спробуємо з'ясувати доречність їх застосування для неприбуткових установ, організацій.

По-перше, це призначення фінансової звітності. Згідно п. 9 МСФЗ 1 [1] метою фінансової звітності є надання інформації про фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Тобто фінансова звітність за МСБО і МСФЗ повинна обов'язково оприлюднюватися.

Головна мета діяльності неприбуткових установ і організацій включає в себе дві важливі складові: вирішення соціально-значущих задач та витрачання отриманих коштів в чіткій відповідності зі статутною діяльністю. Звідси виникає необхідність постійного контролю суспільством інформації про ступінь реалізації цієї мети за допомогою публічної бухгалтерської (фінансової) звітності.

При формуванні фінансової звітності слід враховувати інтереси різних груп користувачів. Від розуміння їх запитів багато в чому залежатиме, яку інформацію слід відображати. Підвищення якості інформації, що задовольняє інформаційні потреби всіх зацікавлених сторін, підвищить ефективність діяльності і рівень довіри до неприбуткової установи чи організації.

Всі вимоги по розкриттю інформації повинні відповідати саме вимогам того користувача, котрий цікавиться діяльністю організації, але не може напряму отримати інформацію про її діяльність. Справа в тім, що в європейських країнах таких користувачів інформації достатня кількість, переважно це інвестори, держателі акцій тощо. В свою чергу, в Україні практично немає попиту на публічну звітність неприбуткових установ та організацій, тобто ми не маємо потреби з боку користувачів.

Наприклад, розглянемо тих користувачів, яких може зацікавити звітність профспілкових комітетів, громадських організацій або творчих спілок. Виникає питання: «Чи є у нас в країні потужна група користувачів, яким потрібні звіти перерахованих організацій для досконалого вивчення?». В реальному житті частка таких зацікавлених осіб неймовірно мала. Або, наприклад, звітність церков та інших релігійних установ. Кому цікаво, скільки там загального доходу та на які потреби прихожани разом з священником його витрачають?

Таким чином, в Україні практично немає таких осіб або об'єднань громадян, які б вимагали оприлюднення звітності не-

прибутковими установами та організаціями, ходили на мітинги, влаштовували страйки з цього приводу тощо.

За обставинами, що склалися в Україні, звітність неприбуткових установ та організацій взагалі носить формальний характер. Єдиний державний орган, який зацікавлений інформацією досліджуваних нами об'єктів – це податкова адміністрація.

Основні відмінності вітчизняного бухгалтерського обліку від системи обліку, що базується на Міжнародних стандартах фінансової звітності, обумовлені тим, що український облік багато в чому користується традиціями обліку адміністративної економіки і виконує насамперед функцію розрахунку податкової бази. Використання міжнародних стандартів націлене на забезпечення інформацією ринкових користувачів, в першу чергу, інвесторів, для прийняття відповідних економічних рішень з питань інвестування засобів в конкретне підприємство. Ці обставини є передумовою виникнення проблем невідповідності традиційного вітчизняного обліку і МСФЗ. Тобто, якщо західні країни сперечаються з приводу того, як їм забезпечити удосконалення корисності інформації для користувачів в умовах ринкової економіки, то в Україні слід лише поступово створювати нову систему обліку, адекватну умовам ринку.

По-друге, це повнота розкриття інформації в фінансовій звітності. Національні положення стандарти бухгалтерського обліку вимагають складання форм № 1-5 (крім бюджетних та кредитних установ) абсолютно всіма підприємствами, установами, організаціями.

Проведені дослідження показали, що на практиці установи та організації третього сектору економіки складають лише звітність до податкових органів: податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами та організаціями, звіт про суми податкових пільг та податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого із них податку (форма № - 1ДФ). І це, на сьогодні, вся звітність. Для зарубіжної компанії це зовсім не звітність, а група показників. На їх думку, сутність звітності полягає саме в розкритті сутності показників. Тобто компанією складаються основні форми фінансової звітності, а на окремих аркушах подається пояснювальна записка з інформацією про розкриття сутності показників, що висвітлені в звітах.

Якщо ж неприбуткова установа чи організація має на меті співпрацю (отримання благодійних внесків з-за кордону, отри-

мання кредитів з-за кордону, відкриття на території України філіалів західних компаній тощо) з іноземними партнерами, вона буде зацікавлена у складанні фінансової звітності за Міжнародними стандартами.

Зрозуміло, що в такому випадку кількість користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності може бути набагато більшою і не лише в нашій країні, а й за її межами. Орієнтація на зовнішні джерела фінансування передбачає й орієнтацію на зовнішніх користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності, враховуючи можливість міжнародних організацій та закордонних благодійників.

Оптимальним варіантом формування звітності неприбутковими установами орієнтованою на основні положення і принципи МСФЗ є надання інформації про доходи і витрати в межах ведення підприємницької діяльності, якщо такою займається організація, і про надходження та вибуття в межах ведення основної діяльності.

Як правило, загальні принципи національного обліку та МСФЗ є подібними, однак досить часто мають значні відмінності. «Наприклад, у 1996 році внаслідок порівняльного аналізу міжнародних стандартів (US GAAP) проведеного Радою зі стандартів фінансової звітності США (FASB), виявлено, щонайменше, 255 відмінностей між цими системами, починаючи від інтерпретації деяких принципів до принципових відмінностей в підході до аналізу» [2]. Тому для неприбуткових установ, організацій, що потребують складання фінансової звітності з використанням міжнародних стандартів, МСФЗ слід розглядати як відправну точку і шукати такі шляхи для їх адаптації, які б забезпечили відповідність фінансової звітності національних і зарубіжних компаній.

За результатами порівняння, проведеними вітчизняними вченими-економістами, найбільш розповсюдженим у світовій практиці способом складання фінансової звітності за МСФЗ є метод трансформації. Трансформація – це той спосіб, з якого доцільно починати рух до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Вона дозволяє виявити основні відмінності в обліку і звітності за національними П(С)БО та МСФЗ, а також необхідність в отриманні додаткової аналітичної інформації для цілей складання звітності, що відповідає МСФЗ. Відповідно, у процесі наближення норм національних положень та вимог міжнародних стандартів обсяги трансформації зменшуються.

Пропонуємо методику трансформації фінансової звітності неприбуткових установ, організацій за міжнародними стандартами фінансової звітності (рисунок).



Рисунок. Методика трансформації фінансової звітності неприбуткових установ, організацій за міжнародними стандартами фінансової звітності

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Не даремно МСФЗ вважають інструментом глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, що покладені в основу формування фінансової звітності за міжнародними стандартами роблять звітність адекватнішою і здатною відобразити повний майновий стан установи чи організації. Це ще раз доводить необхідність та корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України, включаючи і третій сектор.

На жаль, система міжнародних і національних стандартів фінансової звітності не має в своєму арсеналі спеціальних стандартів для не-

прибуткових установ, організацій. Навіть ті питання, котрі знайшли відображення у вітчизняних стандартах не повністю задовольняють потреби бухгалтерів-практиків. Комітет з Міжнародних стандартів в перспективі має намір розробити концепцію бухгалтерського обліку для неприбуткових установ та організацій.

Проте, такі стандарти є в системі американської та англійської стандартизації. У Великобританії поміж Положень по рекомендованій практиці (Statements of Standard Accounting Practice, SSAP) існує Положення про «Бухгалтерський облік і звітність благодійних організацій», у США діють п'ять стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards, FAS), пов'язаних з обліком в неприбуткових організаціях. Наявність подібних стандартів говорить про те, що в США та Великобританії приділяють велику увагу роботі неприбуткового (некомерційного) сектору, намагаються врахувати специфіку його роботи.

Ці стандарти виходять за рамки облікових функцій і охоплюють всі рівні діяльності неприбуткових установ, організацій, встановлюють концептуальні і прикладні підходи до вирішення багатьох управлінських проблем і визначають фінансову модель неприбуткової організації, формують особливу парадигму некомерційної діяльності. Їх знання необхідне не лише бухгалтерам і фінансистам, але і керівникам та іншим фахівцям неприбуткових організацій.

Проведене дослідження дає право на наступні висновки. Для формування єдиної системи обліку та її застосування, сьогодні, необхідно, в першу чергу, отримати актуальне, чинне законодавство у сфері регулювання бухгалтерського обліку неприбуткових установ та організацій. На сучасному етапі розвитку неприбуткових установ та організацій в Україні поки ще не сформована єдина методика формування системи бухгалтерського обліку, що багато в чому ускладнює гармонізацію П(С)БО і МСФЗ стосовно неприбуткових установ та організацій.

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon3.rada.gov.ua **2.** Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

Рецензент: д.е.н., професор Лазаришина І. Д. (НУВГП)