УДК 657.4: 336

Позняковська Н. М., к.е.н., доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

ПОДАННЯ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

У статті досліджуються питання запровадження нової фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України. Визначені окремі шляхи вдосконалення фінансової звітності з використанням рекомендацій Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі.
Ключові слова: фінансова звітність, бюджетна сфера, міжнародні стандарти, державний сектор.

Питання вдосконалення обліку бюджетів і установ набувають особливої актуальності з огляду на реформування вітчизняної облікової системи на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [1-3]. Впродовж 2010–2011 років Міністерством фінансів України затверджено національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набуватимуть чинності з 2013 року. Вирішено запровадити для бюджетної сфери нові стандарти, а не поширювати чинні, які для підприємницького сектору.

Питанням обліку і звітності суб'єктів бюджетної сфери України присвячені роботи Л. Гуцайлюк, Р. Джоги, С. Зубілевич, Л. Кіндрацької, С. Левицької, М. Лучка, С. Свірко, М. Чумаченка, І. Фаріона та ін. Проте не дивлячись на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку в бюджетних установах, залишаються невирішеними положення теорії та практики обліку у бюджетній сфері, зокрема повноти і достовірності відображення інформації у фінансових звітах.

Перший стандарт 101 «Подання фінансової звітності» [4] визначив зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, а також її основні завдання – забезпечення потреб користувачів в інформації щодо джерел надходження коштів та напрямів їх використання; рівня фінансового забезпечення діяльності установи; стану виконання зобов'язань, здатності установи виконувати їх у майбутньому та дотримання фінансової дисципліни; фінансового стану установи; результатів діяльності; цільового використання бюджетних коштів; отримання та використання ресурсів за кошторисом.

Проте у стандарті 101 відсутні визначення методу обліку та елементів фінансових звітів. На відміну від вітчизняної практики в основу облікових принципів за МСФЗ покладений метод нарахування, застосування якого, вважається, дозволяє досягнути правдивого відображення у звітності фінансового стану, результатів виконання та грошових коштів установи та бюджету. Отже, питання методу обліку доходів і видатків бюджетів (установ) України остаточно невирішене.

Метою цієї статті є дослідження фінансового звіту про виконання бюджету (кошторису) за Міжнародними стандартами та розробка рекомендацій щодо його застосування суб'єктами державного сектору України.

Порівняємо склад фінансової звітності державного сектору за національними та міжнародними стандартами (рисунок).

Фінансові звіти за МСФЗ у державному секторі [3]	*Фінансові звіти суб'єктів державного сектору України [4]*
Звіт про фінансовий стан	Баланс
Звіт про фінансові результати виконання	Звіт про фінансові результати
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів
Звіт про чисті активи	Звіт про власний капітал
Примітки	Примітки до фінансової звітності
Звіт або інформація у примітках про виконання бюджету	

Рисунок. Порівняння складу фінансових звітів суб'єктів державного сектору за міжнародними та національними стандартами

Фінансові звіти бюджетів та установ в Україні відрізняються за складом від рекомендованих Міжнародними стандартами, які вимагають надавати і *оприлюднювати* інформацію з порівнянням затвердженого бюджету та його виконанням у складі фінансової звітності – у вигляді звіту про виконання бюджету або інформації в примітках.

Розкриття інформації про виконання бюджетів містить Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 24 «Подання у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» [5]. До

видання цього стандарту суб'єкти господарювання заохочувались до формування вищевказаної інформації. Проте стандарти до останнього часу не містили вимог надання та способу представлення порівняння затверджених і фактичних даних у фінансових звітах бюджетів та установ.

МСБО у державному секторі 24 [5] поширюється на такі суб'єкти державного сектору, які зобов'язані або вирішили оприлюднювати затверджені бюджети, за які вони є підзвітними громадськості. У цьому разі суб'єкти господарювання повинні наводити у складі фінансової звітності порівняння:

- затвердженого бюджету та внесених до нього змін (так звані за стандартом первісний та остаточний бюджет);
- затвердженого (остаточного) бюджету та фактичних показників про виконання бюджету.

Обов'язково вимагається надавати у фінансових звітах пояснення суттєвих відхилень між фактичними і затвердженими даними, що підвищить прозорість інформації про діяльність підзвітних громадськості суб'єктів.

У стандарті 24 розглядаються ситуації, коли бюджет і фінансова звітність складається:

- на одній основі (за однаковим принципом – нарахування чи касовим);
- за різними обліковими принципами (наприклад, бюджет – за касовим, а фінансова звітність – нарахування).

Суб'єкту господарювання слід наводити порівняння передбачених бюджетом і фактичних сум *у вигляді додаткових* граф в основних фінансових звітах тільки у разі складання бюджету і фінансових звітів за *однаковим принципом.* У цих додаткових графах звіту про результати виконання чи звіту про рух грошових коштів наводитимуться передбачені бюджетом та фактичні суми, а також відхилення між цими показниками.

Порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум може бути представлено в окремому фінансовому звіті – *Звіті про виконання бюджету.* У разі підготовки бюджету та фінансових звітів за різними принципами, складання такого звіту є обов'язковим.

Отже, для складання фінансових звітів та затверджених бюджетів суб'єкти господарювання можуть обрати різні облікові принципи. Так, для складання фінансової звітності обирають принцип нарахування та касовий – для бюджету. Фінансові звіти надаватимуть інформацію про активи, зобов'язання, чисті активи / капітал, доходи, витрати, зміни у чистих активах / капіталі та грошових потоках. Бюджети міситимуть

інформацію про зобов'язання витратити кошти у майбутньому та про зміни цих зобов'язань.

Приклад подання порівняльної інформації про виконання бюджету у разі використання різних принципів показано у табл. 1. Бюджет складено за касовим принципом (класифікація виплат за функціями).

Отже, всі порівняння передбачених у бюджеті і фактичних сум слід подавати у Звіті за тим же принципом, за яким складено бюджет. Це забезпечить розкриття у фінансових звітах повної та достовірної інформації щодо дотримання бюджету.

Таблиця 1

Звіт про виконання бюджету

Показники	**Бюджет**		**Фактичні суми**	**Відхилення:** остаточний бюджет і факт
	первісний	остаточний		
НАДХОДЖЕННЯ				
Податки				
Угоди про допомогу (гранти, ін.)				
Запозичення				
Виручка від реалізації основних засобів				
Комерційна діяльність				
Інші надходження				
Усього надходжень				
ВИПЛАТИ				
Охорона здоров'я				
Освіта				
Охорона громадського порядку				
Соціальний захист				
Оборона				
Житлово-комунальне господарство				
Економічні зв'язки				
Соціальна політика				
Інші виплати				
Усього виплат				
ЧИСТІ НАДХОДЖЕННЯ/ВИПЛАТИ				

У разі складання бюджету за принципом нарахування вимагається розкривати порівняльну інформацію (бюджет і факт) про сукупні доходи, сукупні витрати та чисті грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінан-

сової діяльності. Якщо бюджет складений за будь-яким іншим, ніж нарахування, принципом, то слід відображати порівняльну інформацію лише про грошові потоки за видами діяльності.

У стандарті 24 вживаються поняття: первісний та остаточний бюджет. Первісний бюджет – це затверджений бюджет (без внесених змін та доповнень). Після внесення змін та / або доповнень до первісного бюджету отримаємо остаточний бюджет. Вимагається надання користувачам інформації щодо порівняння і пояснення суттєвих відхилень між первісним та остаточним бюджетами. Зазначається, що зміни первісного бюджету пояснюються у примітках до фінансових звітів або в окремому звіті.

МСБО 1 у державному секторі вимагає від суб'єктів господарювання наводити у примітках до фінансових звітів інформацію про принцип їх складання та важливі аспекти обраної облікової політики. Розкриття принципів складання бюджету та фінансових звітів сприятиме розумінню взаємозв'язку між бюджетною та обліковою інформацією, що наводяться у фінансових звітах.

В Україні в бюджетній сфері застосовуються два принципи: касовий і нарахування. Для складання бюджету та звітності про його виконання використовується касовий метод. При формуванні кошторисів установами, що отримують кошти з бюджетів, та підготовці фінансових звітів використовується касовий метод – для доходів загального фонду; і метод нарахування – для окремих доходів спеціального фонду, а також і для видатків бюджетної установи (табл. 2). Таким чином, застосування облікового принципу в бюджетній сфері визначається:

- рівнем зведення інформації (бюджет чи установа);
- джерелом доходів (загальний чи спеціальний фонди бюджету).

Таблиця 2

Методи складання та обліку бюджетів в бюджетній сфері України

Показники	Касовий метод	Метод нарахування
Доходи бюджетів	+	-
Видатки бюджетів	+	-
Доходи загального фонду установи	+	-
Доходи спеціального фонду установи:		
• плата за послуги	-	+
• кошти на виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти, дарунки • інші надходження	+ +	- -
Видатки загального фонду установи	-	+
Видатки спеціального фонду установи	-	+

Застосування двох методів при складанні бюджетів та фінансових звітів про їх виконання, вочевидь, позбавляє користувачів достовірної і повної інформації про діяльність суб'єктів господарювання державного сектору.

В Україні розрізняють фінансову і бюджетну звітність про виконання бюджетів [6]. У складі *фінансової звітності* подають:

- звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України;
- звіт про рух грошових коштів.

Бюджетна звітність містить:

- звіт про виконання Зведеного бюджету України;
- звіт про виконання Державного бюджету України;
- звіт про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя;
- звіт про бюджетну заборгованість;
- інші звіти.

У звітах про виконання бюджетів відображається інформація про виконання доходної і видаткової частин бюджету за показниками: затверджено радою з врахуванням змін; план з врахуванням змін, факт.

Отже, вимога МСБО у державному секторі щодо наведення у фінансових звітах порівняльної інформації про виконання бюджетів дотримана:

1) У фінансових звітах містяться планові показники, сформовані за такими ж принципами, як і фактичні.

2) Планові показники зіставляються з фактичними.

Однак у фінансових звітах відсутня інформація щодо так званого первісного бюджету та бюджету із внесеними змінами (остаточного) та, що важливо, пояснення відхилень між плановими і фактичними показниками. Не виконана інша вимога МСБО – доступність інформації для громадськості, адже публічними є лише звіти про виконання Зведеного бюджету України, місцеві бюджети залишаються закритими для користувачів.

Вважаємо доцільним запровадження вимоги опублікування повної інформації про виконання бюджетів у складі фінансової звітності місцевих і Державного бюджетів України.

1. IFAC Handbook 2000. Technical Prouncements. – New York, 2000. – 236 с. **2.** 2009 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements [Електронний ресурс]. – 1220 р. – Режим доступу: www.ifac.org/publication/. **3.** 2011 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements [Електронний ресурс].– 1628 р. – Режим доступу: www.ifac.org/publication/. **4.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/. **5.** IPSAS 24 – Presentation of budget information in financial statements [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https:// www.ifac.org/sites/default/files/ publications/ files/A32_IPSAS_24.pdf. **6.** Щодо затвердження форм фінансової та бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя [Електронний ресурс] : наказ Державного казначейства України від 29 жовтня 2010 року № 400. – Режим доступу: http://document.ua/shodo-zatverdzhennja-form-finansovoyi-ta-byudzhetnoyi-zvitno-doc38031.html.

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