

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.37/657.15

В.С. Амбарчян, к.е.н., ст. викл.

Київський національний університет технологій та дизайну

ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ВІТЧИЗНЯНІ СТАНДАРТИ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ

Мета дослідження полягає у порівнянні стандартів складання та подання фінансових звітів суб'єктами державного сектору України й США з метою впровадження зарубіжного досвіду розкриття фінансової інформації про діяльність державних органів у вітчизняну систему звітування розпорядників бюджетних коштів.

Для досягнення поставленої мети з-поміж загальнонаукових методів пізнання в процесі дослідження використано методи індукції, дедукції, аналогії, порівняння, історичний метод. Серед спеціальних економічних методів дослідження застосовано метод групування, табличний метод, графічний метод, метод інформаційно-логічного аналізу.

Результатом проведеного дослідження є ґрунтовний аналіз стандартів подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору США, порівняння їх положень із вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі.

У результаті проведеного дослідження встановлено ключові відмінності в правилах подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору України та США, визначено залежність структури і рівня публічності фінансових звітів від характеру політичної та економічної систем держави.

Ключові слова: *фінансова звітність; суб'єкти державного сектору; НП(С)БОДС; децентралізація; розкриття інформації.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Установи державного сектору економіки, що отримують бюджетні кошти для провадження покладених на них функцій, є об'єктом суворого контролю з боку органів державного казначейства та зобов'язані складати і подавати фінансову, бюджетну та іншу звітності з метою звітування про суми та цільовий характер витрачання бюджетних ресурсів. Проте досвід вітчизняного державотворення – постійне розкрадання бюджетних коштів на всіх рівнях фінансування державного сектору – підтверджує, що виключне звітування перед органами казначейства є неефективним механізмом контролю за витрачанням бюджетних ресурсів. Той факт, що дохідна частина державного і місцевих бюджетів формується переважно із податкових надходжень – платежів фізичних і юридичних осіб – є достатнім аргументом для громадян вимагати публічного розкриття інформації про результати діяльності установ державного сектору. У відповідь на запити суспільства в 2011 р. Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про доступ до публічної інформації», що декларував обов'язок «розпорядників інформації надавати та оприлюднювати інформацію» [7, ст. 3] та право запитувачів (громадськості) отримувати таку інформацію. Проте в Законі встановлено, що доступ до інформації забезпечується двома шляхами: систематичним оприлюдненням на офіційних веб-сайтах та друкованих виданнях або наданням за запитом [7, ст. 5]. Необхідно зазначити, що до переліку інформації, яка підлягає оприлюдненню, не враховано фінансові та бюджетні звіти суб'єктів державного сектору [7, ст. 15], що дає їм право розкривати ці дані виключно за запитом (обробка якого триває досить довго). Такі положення Закону обмежують права громадян на безперешкодний доступ до найсуттєвішої інформації – про результати витрачання бюджетних ресурсів, а отже, операції із величезною корупційною складовою не можуть бути проконтрольовані громадянами. Закритість найважливіших даних, що визначають ефективність роботи державного механізму, свідчить про недемократичність української державної системи. Перехід до демократичного ладу передбачає доступність публічної інформації, що, в свою чергу, потребує якісних фінансових і бюджетних звітів, інформативної, доречної та зіставної інформації в них.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі вітчизняної економіки є об'єктом дослідження провідних вітчизняних фахівців і науковців – С.В. Свірко [13], Н.Сушко, Л.Гізатуліної [15], О.О. Дорошенко [8]. У своїх працях зазначені вище автори зосередили увагу на проблемі реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, відповідно до з © В.С. Амбарчян, 2015 ґрунтізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., з метою інтеграції національної фінансової системи у фінансовий простір Європейського Союзу. В свою чергу, зарубіжний досвід нормативного забезпечення організації бухгалтерського обліку в державному секторі розкрито в статті Л.Г. Ловінської та Л.В. Гізатуліної [9]. Проте вітчизняними науковцями не досліджено стандарти складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору США, чия державна фінансова система характеризується високим ступенем децентралізації та

низьким рівнем корумпованості. В контексті переходу України на високі стандарти демократичного державотворення досвід світового провідника демократії в сфері публічного подання фінансової інформації про результати витрачання суспільних коштів є неоціненним, що і визначає актуальність роботи.

Постановка завдання. Завдання дослідження полягає у вивченні та систематизації основних положень складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору США, розкритті складу пакета звітності та структури окремих звітних форм, а також у пошуку шляхів удосконалення структури фінансових звітів суб'єктів вітчизняного державного сектору з метою підвищення їх інформативності для користувачів різних рівнів.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У Концептуальному положенні № 1 Ради зі стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі визначено, що підзвітність є ключовим принципом бухгалтерського обліку в державному секторі, оскільки «вимагає від державних установ відповідати перед громадськістю – обґрунтовувати надходження суспільних коштів і звітувати про напрями їх витрачання» [1, п. 56]. Підзвітність суб'єктів державного сектору базується на припущенні, що «громадськість має право знати, отримувати інформацію, яка дозволить вступати у публічну дискусію з обраними представниками» щодо доцільності витрачання суспільних коштів [1, п. 56]. Фінансова звітність «відіграє головну роль у виконанні державних зобов'язань перед громадськістю щодо публічного звітування в демократичному суспільстві» [1, п. 56]. Таким чином, безперешкодний доступ до фінансової інформації про результати діяльності суб'єктів державного сектору різних рівнів є фундаментальним правилом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в країні.

Інформація про нормативні документи, що регулюють процедури складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, наведені на рисунку 1.

Вітчизняні суб'єкти державного сектору складають та подають звіти відповідно до Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів № 44. Виходячи із назви Порядку, його сфера регулювання поширюється як на фінансові, так і на бюджетні звіти суб'єктів державного сектору. Пакет фінансової звітності містить Баланс, Звіт про результати фінансової діяльності, Звіт про рух грошових коштів (у розрізі загального та спеціального фондів державного бюджету). Бюджетна звітність складається із дев'яти форм, що розкривають інформацію про надходження та використання коштів, отриманих з різних джерел фінансування, а також про заборгованість за бюджетними коштами та окремими програмами. Елементи фінансової та бюджетної звітності додатково розкриваються у звітах, довідках, реєстрах [12, п. 2].

Проте з 1 січня 2016 р. у контексті реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. [14] фінансова звітність суб'єктів державного сектору складатиметься відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) № 101 «Подання фінансової звітності» [10] та № 102 «Консолідована фінансова звітність» [11].

Відповідно до НП(С)БОДС № 101, фінансова звітність суб'єктів державного сектору містить Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів (у розрізі операційної, інвестиційної, фінансової діяльності) та примітки до звітів. Із затвердженням нових стандартів фінансового звітування обов'язковим стає розкриття інформації про діяльність суб'єкта державного сектору та його облікову політику [10]. Загальна консолідована звітність зазначених суб'єктів складається Державною Казначейською службою України та «враховує консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал» [11, р. III].

Таким чином, перелік форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору відповідає складу пакета звітності підприємств і організацій недержавного сектору. Проте відмінною, звичайно, є структура самих звітних форм.

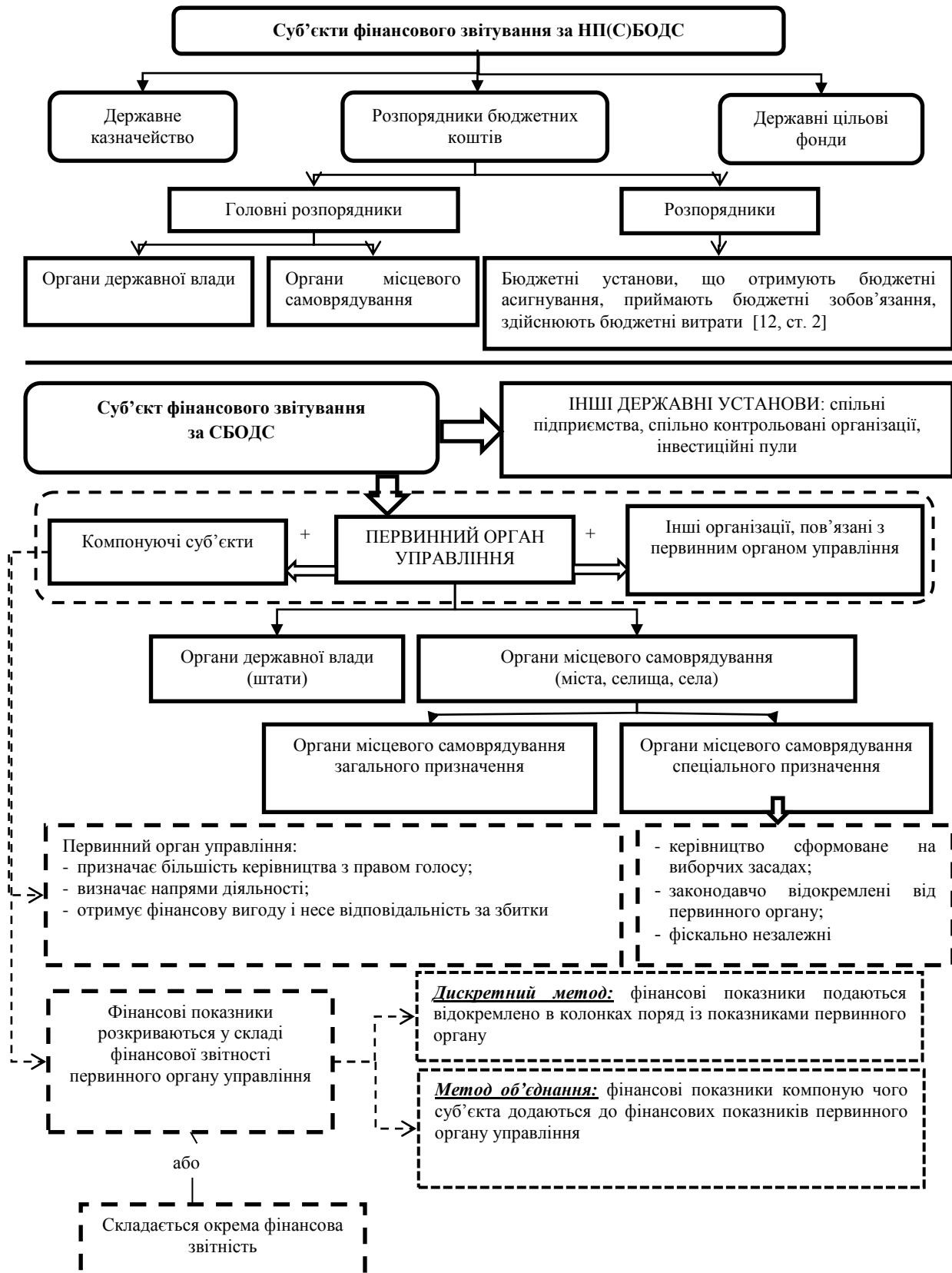


Рис.

1. Нормативне забезпечення складання та подання звітності суб'єктами державного сектору України та США

Суб'єктами фінансового звітування за НП(С)БОДС є суб'єкти державного сектору – розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [10]. Класифікація суб'єктів звітування за стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (СБОДС) США розкрита в Положенні № 14 «Суб'єкти подання фінансової звітності» [2] та суттєво відрізняється від вітчизняної, що вимагає детальнішого розкриття таких відмінностей (рис. 2).

Як зазначено на рисунку 2, суб'єктами фінансового звітування за СБОДС є первинні органи управління та інші державні установи. Звітність первинних органів управління містить фінансові показники компонуєчих суб'єктів та інших організацій, взаємозв'язок яких із первинним органом є настільки суттєвим, що виключення інформації може спричинити значні викривлення [2, п. 12]. Під поняттям «первинний орган управління» варто розуміти органи державної влади та місцевого самоврядування. Органи управління, сформовані з метою виконання певних суспільних функцій держави на виборчих засадах відокремлено від первинного органу місцевого самоврядування з повною фіскальною незалежністю (формування власного бюджету, встановлення податків, емісія боргових фінансових інструментів), класифікуються як органи місцевого самоврядування спеціального призначення.



Джерело: розроблено автором

Рис. 2. Класифікація суб'єктів державного сектору за НП(С)БОДС та СБОДС

Компонуючі суб'єкти – це відокремлені організації, що контролюються первинним органом та фінансова інформація про які враховується до його фінансової звітності або подається окремо [2, п. 131].

Керівництво компонуючого суб'єкта призначається первинним органом управління, а отже, всі управлінські рішення узгоджуються із адміністрацією первинного органу.

Отже, система фінансового звітування органу державної влади або місцевого самоврядування в США суттєво відрізняється від вітчизняної, що пояснюється відмінним складом суб'єктів складання і подання фінансової звітності (рис. 2). Суб'єктом подання фінансової звітності є територіальна одиниця (штат – на загальнодержавному рівні; місто, селище, село – на місцевому рівні). Результати діяльності подаються в розрізі первинного органу (адміністративні органи і установи штату, міста, селища, села) та його компонуючих суб'єктів. Прикладами таких суб'єктів є університети, школи, банки, морські порти, аеропорти, будівничі асоціації, медичні асоціації, пенсійні системи, освітні, культурні, наукові фундації, страхові асоціації, пули медичного страхування, департаменти водокористування тощо. У структурі суб'єктів фінансового звітування державного сектору можна чітко простежити сутність децентралізації як основного принципу організації сектору державних фінансів: кожна адміністративна одиниця зобов'язана подавати пакет фінансової звітності про результати діяльності в розрізі первинного органу та його компонуючих суб'єктів, розкриваючи інформацію про обсяги отриманих бюджетних ресурсів, напрямки їх витрачання, суми самостійно зароблених коштів та їх розподіл. Таким чином, відповідальність за нераціональне та протиправне витрачання фінансових ресурсів громади (жителів первинного органу) несе безпосередньо керівництво первинного органу.

У Положенні № 34 «Базові фінансові звіти для органів державної влади та місцевого самоврядування, їх обговорення та аналіз» встановлено вимоги до інформації, що має бути розкрита у фінансових звітах органів державної влади та місцевого самоврядування. На рисунку 3 наведено основні складові розкриття інформації щодо діяльності установ.



Джерело: складено автором

Рис. 3. Структура фінансових звітів органів державної влади та місцевого самоврядування США відповідно до Положення № 34

Як зображено на рисунку 3, базові фінансові звіти охоплюють три групи звітів: загальнодержавні фінансові звіти, фінансові звіти щодо управління фондами та примітки до фінансових звітів.

Загальнодержавні фінансові звіти – це фінансові звіти органів державної влади та місцевого самоврядування, що в цілому розкривають інформацію про їх господарську діяльність (за винятком операцій довірчого управління). Інформація про діяльність установи як розпорядника державних коштів (державна діяльність) та про операції із розміщення власних ресурсів для отримання прибутків (бізнес-діяльність) подається у звітах окремими колонками. Варто зазначити, що еквівалентом поняття «державна діяльність» у вітчизняній бюджетній системі є термін «бюджетна діяльність», тобто операції із використання державних коштів, отриманих із державного бюджету (кошти загального фонду). В свою чергу, бізнес-діяльність установ, відповідно до української класифікації, характеризується як «позабюджетна діяльність», тобто операції з коштами спеціального фонду. Загальнодержавні звіти містять два типи звітів:

1. *Звіт про чисті активи* – фінансовий звіт органу державної або місцевої влади, що розкриває інформацію про чисті активи установи як різницю між активами і зобов'язаннями. Дані про державну діяльність та бізнес-діяльність розкриваються в окремих колонках. Відокремлено від чистих активів органу державної або місцевої влади (первинного органу) подається інформація про діяльність компонентуючих суб'єктів. Чисті активи установи наведені в розрізі трьох груп: чисті активи, інвестовані в капітальні активи, чисті активи цільового призначення та чисті активи необмеженого використання.

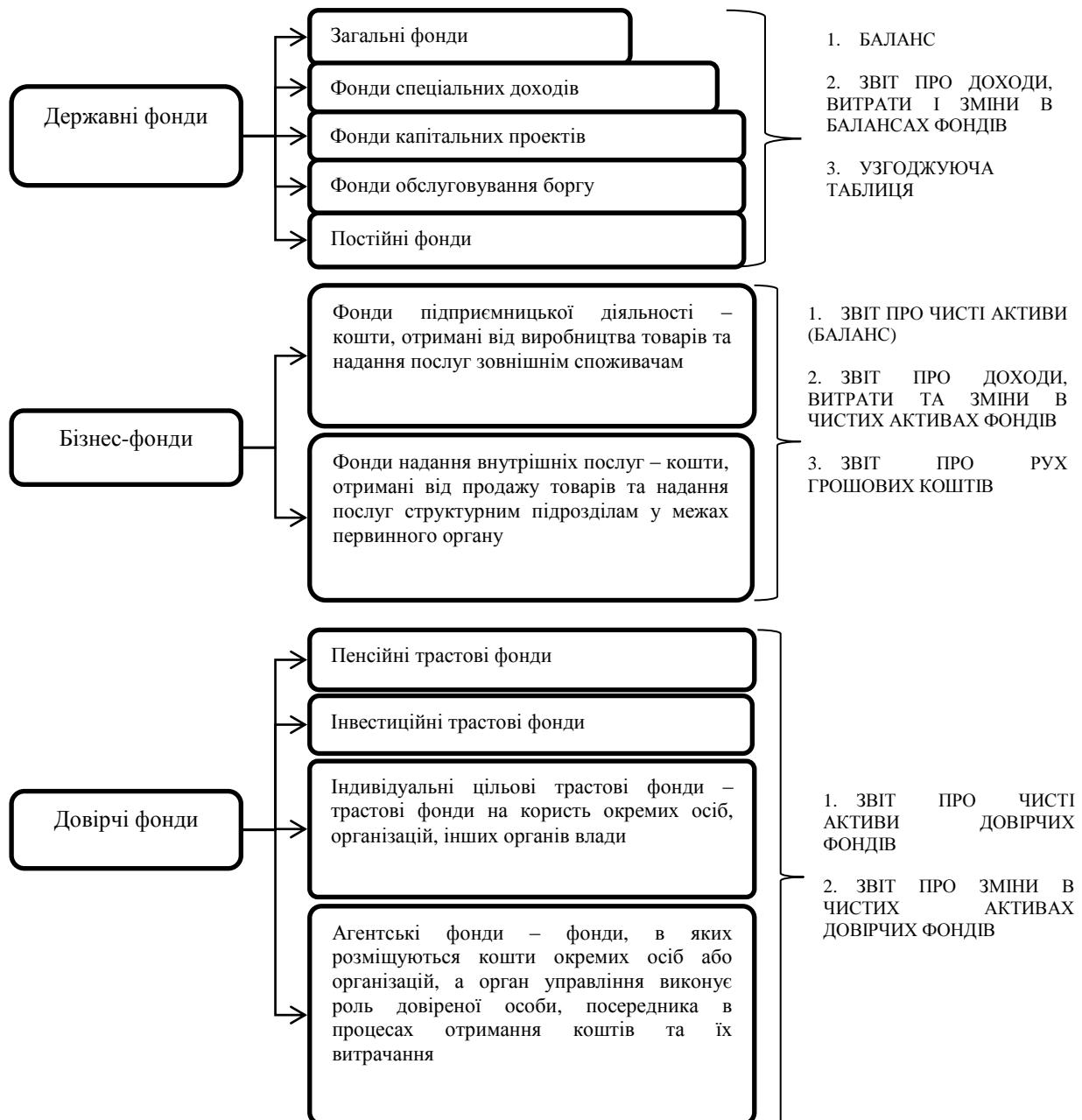
2. *Звіт про діяльність* – фінансовий звіт, що розкриває інформацію про чисті доходи (витрати) органу державної або місцевої влади. Відокремленому розкриттю підлягає інформація про результати державної та бізнес-діяльності, а також про діяльність первинного органу та компонентуючих суб'єктів. У звіті наводиться перелік виконаних функцій та програм із визначенням сум витрат і доходів за кожним видом діяльності.

Фінансові звіти щодо управління фондами – це фінансові звіти органу влади про використання коштів державних фондів (кошти надходять з державного бюджету на спеціальні потреби), бізнес-фондів (спеціальний фонд для коштів, отриманих від надання послуг іншим суб'єктам господарювання) та довірчих фондів [3, п. 63–74]. Структура фондів та види фінансових звітів наведені на рисунку 4.

Примітки до фінансових звітів є третім, поряд із загальнодержавними фінансовими звітами та фінансовими звітами щодо управління фондами, елементом базового пакета фінансової звітності. У примітках деталізовано подається інформація про державну діяльність, бізнес-діяльність та діяльність з управління фондами відповідного органу влади [3, п. 113].

Окрім фінансових звітів, Положенням № 34 передбачено також розкриття додаткової інформації, а саме обговорення керівництва й аналіз діяльності та інша додаткова інформація.

Поданню базової фінансової звітності в загальному пакеті звітності передують **обговорення керівництвом результатів діяльності суб'єкта та їх аналіз**. Керівництво органу влади проводить аналіз діяльності звітного періоду, порівняно з попередніми періодами, використовуючи загальні методи економічного аналізу. Обговорення має стосуватися саме первинного органу без зосередження на компонентуючих суб'єктах. Обговорення та аналіз результатів діяльності керівництвом має містити: коротке обговорення базових фінансових звітів із зосередженням уваги на відмінностях в зазначенні інформації у фінансових та бюджетних звітах; порівняння результатів діяльності звітного та попереднього періоду, що передбачає аналіз змін показників фінансового стану та результатів діяльності: активів, зобов'язань, чистих активів, доходів, витрат, результатів управління ендавмент-фондами; загальний аналіз фінансового стану органу влади з наданням висновків про його погіршення або покращання в результаті виконання операцій у звітному періоді; визначення факторів, що вплинули на зміну фінансового стану суб'єкта господарювання; аналіз суттєвих відмінностей між первісно затвердженими та фактичними сумами бюджетних надходжень і результатів виконання бюджетних програм [3, п. 8–11].



Джерело: складено автором

Рис. 4. Структура фінансових звітів щодо управління фондами органів державної влади та місцевого самоврядування

Висновки і перспектива подальших досліджень. Отже, в статті розглянуто структуру фінансової звітності вітчизняних суб'єктів державного сектору за НП(С)БОДС, а також представлено склад пакета фінансової звітності органів державної влади та місцевого самоврядування США, що визначена Радою стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок – пакети фінансових звітів суб'єктів державного сектору двох країн кардинально відрізняються за змістом та інформативним наповненням. Причини таких відмінностей – як в економіко-фінансовій, так і в політичній площинах.

Політичним фактором є рівень централізації влади. Централізована вітчизняна система, за якої державні фінанси акумулюються та перерозподіляються вищим керівництвом, а місцеві органи влади не мають достатніх повноважень для провадження самостійної діяльності, докорінно відрізняється від децентралізованої системи США, за якої повноваження управління фінансами та їх розподілу переважно зберігаються на місцях. Це спричинює різні підходи до структури та змісту фінансових звітів суб'єктів державного сектору.

Економіко-фінансовий фактор є похідним від політичного, оскільки через централізацію влади і державних фінансів вітчизняні бюджетні установи мають обмежені можливості самостійного заробляння та збереження на місцях акумульованих ресурсів для їх подальшого використання – кошти перераховуються до державного бюджету, що визначає досить обмежений перелік виконуваних господарських операцій. До того ж нерозвиненість вітчизняного фінансового ринку не дозволяє розпорядникам бюджетних коштів виконувати різноманітні фінансові операції та заробляти кошти для провадження ефективної діяльності. Широкий спектр фінансових операцій органів державної влади та місцевого самоврядування США – активні та пасивні кредитні і депозитні операції, емісія боргових та пайових цінних паперів, здійснення прямих та портфельних інвестицій, операції з деривативами, трастовими та пенсійними фондами, ендавмент-фондами, формування інвестиційних пулів – розкривається у фінансових звітах, що робить їх більш інформативними, порівняно зі звітами вітчизняних державних органів. Не можна не враховувати і складну структуру суб'єкта фінансового звітування в США, що окрім показників діяльності первинного органу подає фінансові дані про компонуючі суб'єкти та інші організації.

Всі перераховані вище фактори впливають на структуру фінансового звіту вітчизняного суб'єкта владних повноважень, їх наповненість, кількість приміток, якісний склад. Зрозуміло, що із затвердженням законів із децентралізації влади в Україні положення щодо складання фінансових звітів суб'єктами державного сектору набудуть змін, що визначає подальші дослідження цих аспектів. Проте вже сьогодні необхідно чітко усвідомлювати, що єдиним способом формування розвинутого суспільства є подання громадянам у фінансових звітах інформації про діяльність розпорядників бюджетних коштів, що дозволить контролювати ефективність витрачання бюджетних ресурсів та сприятиме формуванню потужної, справедливої та некорумпованої державної адміністративної системи.

Список використаної літератури:

1. Concept Statement № 1 of the Governmental Accounting Standards Board «Objectives of Financial Reporting» / Governmental Accounting Standards Series. – № 037. – May, 1987. – 42 pp.
2. Statement № 14 of the Governmental Accounting Standards Board «The financial Reporting Entity» / Governmental Accounting Standards Series. – № 076-B. – June, 1991. – 162 pp.
3. Statement № 34 of the Governmental Accounting Standards Board «Basic Financial Statements – and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Governments» / Governmental Accounting Standards Series. – № 171-A. – June, 1999. – 403 pp.
4. Statement № 38 of the Governmental Accounting Standards Board «Certain Financial Statement Note Disclosures» / Governmental Accounting Standards Series. – № 195-B. – June, 2001. – 64 pp.
5. Statement № 55 of the Governmental Accounting Standards Board «The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments» / Governmental Accounting Standards Series. – № 288-A. – March, 2009. – 15 pp.
6. Бюджетний кодекс України ; прийнято ВРУ 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Закон України «Про доступ до публічної інформації» ; прийнято ВРУ від 13.01.2011 р. № 2939-VI.
8. *Дорошенко О.О.* Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / *О.О. Дорошенко* // Вісник ЖДТУ / Серія : Економічні науки. – 2012. – № 3. – С. 43–46.
9. *Ловінська Л.Г.* Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / *Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна* // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 76–87.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансових звітів» ; затв. наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» ; затв. наказом Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів ; затв. наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
13. *Свірко С.В.* Модернізація бухгалтерського обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / *С.В. Свірко* // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5 (155). – С. 478–484.

14. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. ; затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
15. *Сушко Н.* Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / *Н.Сушко, Л.Гізатуліна* // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56–57.

АМБАРЧЯН Вікторія Самвелівна – кандидат економічних наук, старший викладач Київського національного університету технологій та дизайну.

Наукові інтереси:

– аналіз стандартів складання та подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

Стаття надійшла до редакції 07.09.2015.