

УДК 336.1:657.41

ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДґРУНТЯ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ: ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Сушко Н.І.

Науково-дослідний фінансовий інститут
Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління»

Робота присвячена питанням формування вітчизняного інформаційного забезпечення бюджетної політики в умовах реформування державних фінансів. Досліджено теоретичні аспекти формування Казначейством звіту про фінансові результати державного і місцевих бюджетів відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 101 «Подання фінансової звітності». Вперше визначено порядок формування інформації про виконання державного і місцевих бюджетів у звіті про фінансові результати. Доведено необхідність додаткового розкриття інформації за показниками звіту про фінансові результати, яка необхідна для забезпечення прозорості та підзвітності Уряду за ухвалені в бюджетній політиці рішення. Запропоновано розкривати у фінансовій звітності бюджетів інформацію про доходи і витрати із урахуванням середньострокового бюджетування (на три роки).

Ключові слова: бюджет, державні фінанси, Казначейство, доходи, витрати, національні стандарти, фінансова звітність.

Постановка проблеми. Ключову роль в інформаційному забезпеченні бюджетного планування і прогнозування на державному рівні відіграє фінансова звітність про виконання державного і місцевих бюджетів.

Оскільки Державний бюджет України демонструє бюджетний потенціал, який фактично спроможна сформувати країна, і виступає вихідною базою для розробки поточної бюджетної політики, то, відповідно, призначення звітності про його виконання полягає в наданні повної, достовірної, достатньої, неупередженої та своєчасної інформації користувачам для прийняття управлінських рішень, а також підзвітності щодо її (бюджетної політики) реалізації.

Достовірність інформації про виконання Державного бюджету України зобов'язане забезпечувати Казначейство як уповноважений державою орган складання цієї звітності.

З 1 січня 2017 року суб'єктами державного сектору за виключенням Казначейства (в частині операцій бюджетів) запроваджені національні стандарти, які визначають форми і порядок складання фінансової звітності (101 «Подання фінансової звітності»; 102 «Консолідована фінансова звітність»; 103 «Фінансова звітність за сегментами»; 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [1-3]).

Проте, Казначейством протягом 2017 року не застосовуються як названі стандарти звітності так і План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203) для узагальнення операцій з виконання державного і місцевих бюджетів.

Відповідно до вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку державного сектору, гармонізованого із міжнародними стандартами (НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»), фінансова звітність про виконання державного і місцевих бюджетів має подаватися користувачам у складі: Балансу (форма № 1-дс); Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс); Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс); Звіту про власний капітал (форма № 4-дс).

Проведений аналіз текстових положень стандартів дозволяє зробити висновок, що на сьогодні

в Україні затверджено форми фінансової звітності та загальні підходи до їх формування, однак цього недостатньо для їх імплементації за операціями з виконання державного і місцевих бюджетів за новим планом рахунків, оскільки узагальнення у обліку операцій здійснюється Казначейством у режимі реального часу із використанням інформаційних автоматизованих систем, інтегрованих із національною платіжною системою.

Тож однією із причин відтермінування запровадження нової методології бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного і місцевих бюджетів стала відсутність в органах Казначейства відповідних інформаційних систем, які функціонують за новими загальноприйнятими правилами бухгалтерського обліку в державному секторі. Необхідність створення інтегрованої інформаційної автоматизованої системи (ІАС) відповідає плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р). Для створення ІАС необхідно визначити методологічні засади та методичне забезпечення запровадження Казначейством НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» у фінансовій звітності виконання бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідно до міжнародних стандартів присвячені роботи вітчизняних науковців і практиків: Л. В. Гапоненко, Л. В. Гізатуліної, О. О. Дорошенко, В. М. Жука, С. Я. Зубілевич, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюги, О. О. Канцурова, С. О. Левицької, Л. Г. Ловінської, В. В. Свірко, С. В. Титикало та інших [4-9]. Аналіз їх наукових публікацій свідчить про відсутність методики складання Казначейством фінансової звітності про виконання державного і місцевих бюджетів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» за даними узагальненими на рахунках нового плану рахунків, що актуалізує тему дослідження.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. З метою виявлення проблемних питань щодо методичного та організаційного

забезпечення складання Казначейством фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС проведено порівняльний аналіз складу діючої фінансової звітності про виконання бюджетів та визначених національним стандартом 101 «Подання фінансової звітності» (табл. 1).

Незважаючи на однойменні назви фінансових звітів їх структура та інформаційне наповнення має значні відмінності.

Таблиця 1
Порівняння складу фінансової звітності
(на прикладі державного бюджету)

Діючі форми фінансової звітності виконання бюджетів (за наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2011 № 1774)	За НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
«Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України» (форма № 1 дб)	«Баланс» (форма № 1-дс)
«Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України» (форма № 2 дб)	«Звіт про фінансові результати» (форма № 2-дс)
«Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3 дб)	«Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3-дс)
-	«Звіт про власний капітал». (форма № 4-дс)
Пояснювальна записка	Примітки до фінансової звітності

Джерело: складено автором

З метою запровадження нових форм фінансової звітності в державному секторі Міністерством фінансів України було визначено порядок розкриття у них інформації (наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307), проте цим документом не визначено правил для Казначейства щодо формування інформації про виконання державного і місцевих бюджетів.

Автором проводилися наукові дослідження щодо методичного забезпечення запровадження у звітності про виконання державного і місцевих бюджетів НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» в цілому та балансу зокрема, результати яких було опубліковано у 2017 році.

Головною метою цієї роботи є визначення порядку розкриття Казначейством інформації про виконання державного і місцевих бюджетів у звіті про фінансовий результат за новою методологією бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу. Інформаційним підґрунтям управлінських рішень щодо доходів і витрат державного і місцевих бюджетів слугує інформація звіту про результати діяльності. Метою розкриття інформації у названому звіті є порівняння доходів і витрат бюджету та визначення фінансового результату виконання бюджету (дефіциту/профіциту).

Порівняльна структура діючої форми звіту про фінансові результати (на прикладі державного бюджету) і форми за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» наведена у табл. 2.

Оскільки у національному бюджетному законодавстві застосовується категорія «кредитування за вирахуванням погашення», та існує поділ бюджетів за складовими частинами (за-

гальний і спеціальний фонди бюджету та за складовими: плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спецфонду; виконання програм соціально-економічного розвитку регіонів), цілком очевидною є потреба узагальнення та накопичення відповідної інформації для забезпечення підзвітності та управлінських потреб.

Таблиця 2
Порівняльна структура Звіту про фінансові результати (на прикладі державного бюджету)

Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України (форма № 2-дб)	Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс)
Операційний дохід	Розділ I. Фінансовий результат діяльності
Операційні видатки та кредитування	Розділ II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету
Дефіцит (-)/профіцит (+) (Операційних доходів – Операційні видатки та кредитування)	Відсутній окремий розділ. Результат діяльності визначається у розділах I та III звіту
Фінансування	Відсутній окремий розділ
-	Розділ III. Виконання бюджету (кошторису)
-	Розділ IV. Елементи витрат за обмінними операціями

Джерело: складено автором

Розкриття інформації за бюджетним узагальненням відповідно до складових бюджету (загальний і спеціальний фонд) та бюджетної класифікації доходів і витрат буде здійснюватися у розділ III «Виконання бюджету (кошторису)».

Враховуючи те, що фінансова звітність має складатися за даними бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, а також те, що дані у бухгалтерському обліку узагальнюються та накопичуються на відповідних рахунках плану рахунків у режимі реального часу із використанням АІС Казначейства, вперше запропоновано співставлення показників звіту про результати діяльності про виконання бюджетів субрахункам Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (табл. 3).

Як видно із даних таблиці 3 інформація за відповідними показниками звіту формується за даними, що узагальнені на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування таких підходів дозволить забезпечити достовірність звітних даних.

Перехід до середньострокового бюджетування, про що свідчить проект розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Основних напрямів бюджетної політики на 2018-2020 роки» [10], передбачає ухвалення законом про Державний бюджет України на 2018 рік бюджету на три роки. Це свідчить про те, що до фінансової звітності про виконання бюджетів ставляться нові вимоги у контексті задекларованих реформ в системі державних фінансів.

Сучасні реформи в сфері державних фінансів націлені на забезпечення збалансованості дер-

жавного бюджету у середньостроковій перспективі обумовлюють подальші дослідження щодо удосконалення розкриття інформації щодо доходів і витрат у фінансовій звітності бюджетів.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного дослідження та з метою забезпечення формування Казначейством у автоматизованому вигляді фінансової звітності відповідно до НП(С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності» за новою методологією бухгалтерського обліку вперше визначено порядок розкриття інформації про виконання державного і місцевих бюджетів у звіті про результати діяльності. Запропонована відповідність показників звіту про результати діяльності субрахункам нового плану рахунків дозволить забезпечити її формування за даними бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів.

Прийняття методичного забезпечення щодо формування фінансової звітності за новою мето-

дологією дозволить пришвидшити процес адаптації або створення інформаційних інтегрованих автоматизованих систем Казначейства.

Доведено, що у звіті про фінансовий стан не достатньо інформації для підзвітності Уряду і прийняття рішень щодо управління державними фінансами. Це обумовлює необхідність:

– визначення показників звіту про результати діяльності, які потребують додаткового розкриття інформації щодо виконання бюджетів за доходами і видатками необхідної для забезпечення підзвітності Уряду за прийняті у бюджетній політиці рішення та прозорості;

– розкриття інформації про доходи і витрати у складі звіту про результати діяльності із урахуванням середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат, відповідно до кращої світової практики та міжнародних вимог.

Запропоновані підходи щодо розкриття інформації у фінансовій звітності про виконання

Таблиця 3

Співставлення показників Звіту про результати діяльності (форма № 2-дс) субрахункам плану рахунків (розділ III. Виконання бюджету (кошторису))

Назва показника	Код рядка	Субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі			
		Державний бюджет		Місцеві бюджети	
		Затверджено	Виконано	Затверджено	Виконано
<i>Доходи</i>					
Податкові надходження	2540	9201, 9202	7532	9261, 9262	7542
Неподаткові надходження	2550	Сума рядків (2551; 2552; 2553; 2554)			
Доходи від власності та підприємницької діяльності	2551	9201, 9202	7532	9261, 9262	7542
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	2552	9201, 9202	7532	9261, 9262	7542
Інші неподаткові надходження	2553	9201, 9202	7532; 7632	9261, 9262	7542; 7642
Власні надходження бюджетних установ	2554	9201, 9202	7532	9261, 9262	7542
Доходи від операцій з капіталом	2560	9201, 9202	7231	9261, 9262	7341
Офіційні трансферти	2570	9201, 9202	7533	9261, 9262	7543
Надходження державних цільових фондів	2580	Не заповнюється		Не заповнюється	
Усього доходів	2600	Сума рядків (2540; 2550; 2560; 2570)			
<i>Витрати</i>					
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2610	9231-9233; 9241-9242	8031, 8032	9291-9294;	8041, 8042
Використання товарів і послуг	2620	9231-9233; 9241-9242	8033	9291-9294	8043
Обслуговування боргових зобов'язань	2630	9231-9233; 9241-9242	8331	9291-9294	8341
Поточні трансферти	2640	9231-9233; 9241-9242	8531	9291-9294	8541
Соціальне забезпечення	2650	Не заповнюється		Не заповнюється	
Інші поточні видатки	2660	9231-9233; 9241-9242	8532	9291-9294	8542
Нерозподілені видатки	2670	9231-9233; 9241-9242	-	9291-9294	-
Придбання основного капіталу	2680	9231-9233; 9241-9242	8431	9291-9294	8441
Капітальні трансферти	2690	9231-9233; 9241-9242	8531	9291-9294	8541
Внутрішнє кредитування	2700	9221-9222	7631 мінус 8631;	9271-9272	7641 мінус 8641;
Зовнішнє кредитування	2710	9211-9212	8632	9281-9282	8642
Усього витрат	2780	Сума рядків (2610; 2620; 2630; 2640; 2660; 2680; 2690; 2700; 2710)			
Профіцит/дефіцит за звітний період	2790	Різниця рядків (2600; 2780)			

Джерело: складено автором

державного і місцевих бюджетів дозволять за- та своєчасній інформації, яка ґрунтується на да-
безпечити потреби користувачів у достовірній них бухгалтерського обліку.

Список літератури:

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів від 28.12.09 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>
2. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів від 24.12.10 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»: наказ Міністерства фінансів від 25.01.12 р. № 52 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12>
4. Дорошенко О. О. Трансформація структури балансу бюджетних установ у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2016. – № 88. – С. 272-279.
5. Зубілевич С. Я. Нові стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі України: проблеми запровадження / С. Я. Зубілевич, Н. М. Понятовська // Вісник Національного університета водного господарства та природокористування. Серія «Економічні науки». – 2016. – № 2. – С. 61-72.
6. Єфименко Т. І. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська; ДНУ «Акад. фін. управління». – К., 2015. – 400 с.
7. Левицька С. О., Кошка К. А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / С. О. Левицька, К. А. Кошка // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування 2009. № 3. С. 379-387.
8. Титикало В. С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Витикало В. С. – Житомир, 2017. – 21 с.
9. Сварко С. В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Курарине / С. В. Сварко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-tendentsii-razvitiya-byudzhethnogo-ucheta-v-ukraine>
10. Проект розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Основних напрямів бюджетної політики на 2018-2020 роки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62047

Сушко Н.И.

Научно-исследовательский финансовый институт

Государственное учебно-научное учреждение «Академия финансового управления»

ИНФОРМАЦИОННАЯ ОСНОВА БЮДЖЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА: ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Аннотация

Работа посвящена вопросам формирования отечественного информационного обеспечения бюджетной политики в условиях реформирования государственных финансов. Исследованы теоретические аспекты формирования Казначейством отчета о финансовых результатах государственного и местных бюджетов в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе (НП(С)БУТС) 101 «Представление финансовой отчетности». Впервые определен порядок формирования информации о выполнении государственного и местных бюджетов в отчете о финансовых результатах. Доказана необходимость дополнительного раскрытия информации по показателям отчета о финансовых результатах, которая необходима для обеспечения прозрачности и подотчетности Правительства за принятые в бюджетной политике решения. Предложено раскрывать в финансовой отчетности бюджетов информацию о доходах и расходах с учетом среднесрочного бюджетирования (на три года).

Ключевые слова: бюджет, государственные финансы, Казначейство, доходы, расходы, национальные стандарты, финансовая отчетность.

Sushko N.I.

Scientific and Research Financial Institute
State Educational Scientific Institution «Academy of financial management»

**INFORMATIONAL BACKGROUND OF THE STATE BUDGET POLICY:
THE REPORT ON FINANCIAL RESULTS**

Summary

The paper is devoted to issues of the formation of national informational support for budget policy in terms of reform of public finance. The theoretical aspects of preparation of the report on financial results of the state and local budgets by the Treasury in accordance with the National Public Sector Accounting Standard 101 «Presentation of financial statements» (NPSAS 101) were investigated. For the first time the procedure of formation of data on state and local budgets execution in report on financial results was determined. The necessity of additional disclosure on indicators of the report on financial results was proved. This information is of great importance for ensuring the transparency and accountability of the Government for decisions made regarding the budget policy. It was proposed to disclose the information about revenues and expenses in financial reporting taking into consideration the medium-term budgeting (for three years).

Keywords: the budget, the state finance, the Treasury, revenues, expenditures, the national standards, financial reporting.