

ственные инвестиции часто связаны с необходимостью достижения тех эффектов, в которых частное предпринимательство может не иметь заинтересованности. Исходя из этого, считаем, что до проведения инвестиционного аудита могут привлекаться не только независимые аудиторские фирмы, но и государственные аудиторы. Особенно в тех сферах, где осваиваются значительные бюджетные средства, или результаты реализации инвестиционного проекта, как ожидается, касающихся значительной части населения или общества в целом (например, как национальный проект «Качественная вода» по обеспечению населения Украины качественной питьевой водой, или «Доступное жилье»). Кроме того, применение инструментария аудита эффективности, широко используется в зарубежной практике, и начал внедряться в Украине, что позволит полноценно реализовать задачи инвестиционного аудита и достичь его цели.

Выводы. Таким образом, для усиления активности в инвестиционной сфере необходимы обоснованные и убедительные исследования вопросов формирования и развития системы аудита инвестиционных процессов не только субъектов предпринимательства, но и государства. Реализация предложений по проведению аудита инвестиционного процесса с участием государства позволит значительно улучшить эффективность, что влиять на рост национальной экономики и ее устойчивое развитие.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА И ОТЧЁТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ОСНОВЕ КОНВЕРГЕНЦИИ С МСФОГС

*А.А. Круподёрова, аспирантка кафедры бухгалтерского учёта,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»*

Аннотация. В статье предложен состав отчётности, а также состав и содержание показателей бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах, составленных в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчётности государственного сектора.

IMPROVEMENT OF THE BALANCE SHEET AND STATEMENT OF FINANCIAL PERFORMANCE BASED BUDGET ORGANIZATIONS CONVERGENCE WITH IPSA

*A.A. Krupoderova, graduate of Accounting,
analysis and audit in the national economy, EE «BGEU»*

Abstract. In the article the composition of statements, and the composition and content of the balance sheets and income statement prepared in accordance with international financial reporting standards of the public sector.

Введение. Характерной формой проявления глобализации мировой экономики в области бухгалтерского учёта и отчётности является разработка и использование международных стандартов. Очевидно, что в настоящее время ввиду фундаментальных изменений в мировой экономике и возрастающей роли интеграции ни один национальный финансовый рынок в отрыве от международных стандартов планомерно развиваться не может. В настоящее время МСФО получили должное развитие в Республике Беларусь. При этом международные стандарты финансовой отчётности государственного сектора, которые выпускаются Международной федерацией бухгалтеров и её постоянным Комитетом по проблемам государственного сектора, своего развития в Республики Беларусь не получили. Ввиду того, что основные требования МСФОГС предъявляются к отчётности, в статье рассмотрен состав и содержание отчётности, который удовлетворяют требования МСФОГС и действующее законодательство в области бухгалтерского учёта и составления отчётности бюджетными организациями Республики Беларусь.

Основная часть. С развитием глобализации в мировом сообществе стала необходимость разработки стандартов для государственного сектора. Несомненно, основой функционирования любого госу-

дарства является государственный бюджет, по причине того, что реализация таких функций как внутренняя безопасность, поддержание обороноспособности государства, ведение внешней политики, развитие социальной сферы, культуры и прочие общегосударственные функции осуществляться без их финансового обеспечения не могут.

Очевидным является то, что сами государственные органы не могут эффективно управлять бюджетным процессом, не обладая информацией о требуемых объемах бюджетных доходов и величине общегосударственных потребностей и обязательств перед обществом.

С целью получения этой информации, Международной федерацией бухгалтеров с 2006 года разрабатываются и выпускаются международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора (International public sector accounting standards) (МСФОГС/МСФООС/IPSAS). Однако необходимо отметить, что своего развития международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора в Республике Беларусь не получили.

Ввиду того, что международные стандарты носят сугубо рекомендательный характер, каждая страна самостоятельно принимает решение о степени влияния стандартов на исторически сложившуюся практику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Как показывает практика, в мировом сообществе внедрение международных стандартов происходит по двум сценариям. Первый из них подразумевает интеграцию с международными стандартами, которая представляет собой вариант отказа от национальных особенностей и фактическое введение в законодательное поле только положений МСФО и МСФОГС (ближневосточные страны, например, Бахрейн и Кувейт, страны Южной Америки, например, Перу, Гондурас, бывшие британские колонии, например, Барбадос, Кипр, Кения, страны с переходной экономикой, например, Грузия и Хорватия). Второй – гармонизацию, то есть приспособление, приведение в некое соответствие национальной системы к наднациональным стандартам (Египет, Малайзия, Сингапур и Южная Африка и др.) [1].

Вышеупомянутые пути внедрения международных стандартов в той или иной степени предполагают утрату самостоятельности в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. По этой причине, на наш взгляд, наиболее оправданным вариантом внедрения международных стандартов является концепция развития бухгалтерского учета на основе соблюдения принципа конвергенции (слияния преимуществ). Предложенная концепция наиболее выгодна с точки зрения защиты национального законодательства от поглощения международными положениями, что обеспечивает регулирование учета на более высоком, качественном уровне, усиленном за счет двух факторов: сохранения национальной традиции и адаптации идей, выработанных международным сообществом бухгалтеров.

По этой причине прогнозируя будущее развитие бухгалтерского учета бюджетных организаций необходимо исходить из тех достижений, которые имеются в белорусской школе ведения бухгалтерского учета и которые необходимо сохранить в будущем. Прежде всего, это касается таких трех элементов национальной системы бухгалтерского учета, которые в международных стандартах отсутствуют, как бюджетная классификация, план счетов и однозначность отражения хозяйственных операций. Со своей стороны, наиболее важными элементами международных стандартов, которые до настоящего времени не получили широкого применения в системе бухгалтерского учета бюджетных организаций Республики Беларусь, но которые должны быть включены в неё в первую очередь являются методологические принципы, состав и содержание отчетности [2].

Наиболее существенным образом, отличие белорусской нормативной базы и IPSAS выражается в системе отчетности. Полный набор финансовой отчетности в соответствии с МСФОГС включает в себя:

1. Отчёт о финансовом положении;
2. Отчёт о финансовых результатах;
3. Отчёт об изменениях чистых активов/капитала;
4. Отчёт о движении денежных средств;
5. Информацию об учётной политике и аналитические пояснения к финансовым отчётам [3].

Согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 10 марта 2010 года № 22 «Об утверждении инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций», основной перечень бухгалтерской отчетности, предоставляемой бюджетными организациями представлен следующими формами:

1. Бухгалтерский баланс;
2. Отчёт об исполнении бюджетной сметы;

3. Отчёт о выполнении плана по сети, штатам и контингентам;
4. Отчёт об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств;
5. Отчёт о движении основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств;
6. Отчёт о движении материальных ценностей;
7. Отчёт о недостачах и хищениях имущества;
8. Пояснительная записка [4].

1. 22
Рассмотрим более детально совершенствование бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах на основе конвергенции с МСФО(Г)С.

Бухгалтерский баланс

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу международными стандартами финансовой отчётности государственного сектора, которые необходимо адаптировать являются:

1. Раздельное представление активов и их источников, образовавшихся в результате осуществления внебюджетной деятельности от активов и пассивов, обеспеченных бюджетным финансированием;
2. Расположение активов и обязательств по убыванию степени ликвидности;
3. Соблюдение основополагающего учётного принципа «соответствие доходов и расходов» [3].

К основным преимуществам содержащимся в национальном законодательстве, которые необходимо сохранить в будущем относятся:

1. Детализация учитываемых и отражаемых в бухгалтерском балансе объектов учёта;
2. Агрегирование объектов учёта в бухгалтерском балансе в соответствии с планом счетов бухгалтерского учёта бюджетных организаций;
3. Наличие забалансовых счетов.

Таблица 2

Иллюстрация бухгалтерского баланса по бюджетной деятельности, составленного в соответствии с требованиями МСФО(Г)С

АКТИВ	На конец отчётного периода	На начало отчётного периода
Денежные средства		
Расчёты		
Материальные запасы		
Отдельные предметы в составе оборотных средств		
Затраты на капитальное строительство		
Расходы		
Основные средства		
Баланс		
ПАССИВ		
Расчёты		
Финансирование и займы, расчёты по финансированию		
Финансирование капитального строительства		
Фонды		
Баланс		

Забалансовые счета

Примечание: источник – собственная разработка

В таблице 2 и 3 приведены иллюстрации бухгалтерских балансов по бюджетной и внебюджетной деятельности соответственно, которые удовлетворяют требованиям МСФО(Г)С.

Для реализации требования отдельного представления бухгалтерского баланса по бюджетной деятельности от внебюджетной, необходимо кодировку субсчетов в плане счетов бухгалтерского учёта бюджетных организаций дополнить дополнительным аналитическим кодом, который бы отражал объекты бухгалтерского учёта, образовавшиеся по бюджетной и внебюджетной деятельности.

С целью удовлетворения требования расположения статей баланса по убыванию степени ликвидности, произведена перегруппировка горизонтально агрегированных статей бухгалтерского баланса.

Таблица 3

Иллюстрация бухгалтерского баланса по внебюджетной деятельности, составленного в соответствии с требованиями МСФОГС

АКТИВ	На конец отчётного периода	На начало отчётного периода
Денежные средства		
Расчёты		
Материальные запасы		
Отдельные предметы в составе оборотных средств		
Затраты на производство		
Затраты на капитальное строительство		
Расходы		
Финансовые результаты		
Основные средства		
Баланс		
ПАССИВ		
Расчёты		
Финансирование и займы, расчёты по финансированию		
Финансирование капитального строительства		
Реализация		
Финансовые результаты		
Фонды и средства целевого назначения		
Баланс		

Забалансовые счета

Примечание: источник – собственная разработка

Для соблюдения принципа соответствия доходов и расходов, план счетов бухгалтерского учёта бюджетных организаций необходимо дополнить субсчетами «Доходы будущих периодов» и «Расходы будущих периодов». Субсчет «Доходы будущих периодов» должен находить свое отражение в бухгалтерском балансе по внебюджетной деятельности в разделе «Реализация», а субсчет «Расходы будущих периодов» – «Расходы».

Таким образом, составление бухгалтерского баланса в соответствии с требованиями МСФОГС позволит, во-первых, давать полное представление о тех изменениях, которые произошли в ходе осуществления бюджетной и внебюджетной деятельности, во-вторых, отражать количественные и структурные изменения в средствах организации и их источниках, отвечая качественной характеристики информации «понятность», в-третьих, расширить анализ финансового положения за счёт изучения состава и структуры имущества организации по двум видам деятельности (бюджетной и внебюджетной).

Отчёт о финансовых результатах

Основными требованиями, предъявляемыми к отчёту о финансовых результатах международными стандартами финансовой отчётности государственного сектора, которые необходимо адаптировать являются:

1. Классификация доходов и расходов в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой видов деятельности;

2. Признание доходов и расходов по методу начисления;

3. Соблюдение основополагающего учётного принципа «соответствие доходов и расходов» [3].

К основным преимуществам содержащимся в национальном законодательстве и необходимым сохранить в будущем относятся:

1. Детализация учитываемых и отражаемых в отчёте об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств объектов учёта;

2. Агрегирование объектов учёта в соответствии с планом счетов бухгалтерского учёта бюджетных организаций;

3. Использование бюджетной классификации доходов и расходов;

4. Отражение в отчёте об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств смет-

ных назначений.

Таблица 4

Иллюстрация отчёта о финансовых результатах, составленного в соответствии с требованиями МСФОГС

Наименование показателей	Код доходов и расходов	Утверждено по смете	Фактически исполнено
1 Доходы от операционной деятельности	1.3.2.3.45.00		
Доходы от оказания платных услуг, выполнения работ			
Доходы от операций с активами			
Безвозмездные поступления			
Расходы по операционной деятельности			
Заработная плата рабочих и служащих	1.10.01.00		
Начисления на заработную плату	1.10.02.00		
Др. расходы по элементам бюджетной классификации			
Чистый операционный результат			
2 Доходы от осуществления инвестиционной деятельности			
Доходы от выбытия основных средств и нематериальных активов			
Доходы от предоставленных займов			
Прочие доходы			
Расходы по инвестиционной деятельности			
Расходы на покупку основных средств и нематериальных активов	2.40.01.00 2.60.02.00 2.40.03.00		
Капитальные бюджетные трансферты населению	2.70.02.00		
Расходы от выбытия основных средств и нематериальных активов			
Расходы на выдачу займов			
Прочие расходы			
Чистый инвестиционный результат			
3 Доходы от деятельности по финансированию			
Поступление кредитов, займов			
Доходы от ценных бумаг			
Прочие доходы			
Расходы от деятельности по финансированию			
Погашение кредитов, займов			
Погашение ценных бумаг			
Прочие расходы			
Чистый результат от деятельности по финансированию			
4 Налоги и отчисления	1.10.10.08		
5 Начислено фондов и направлено в фонды	4.90.01.00		
6 Расходовано фондов	5.91.01.00		

Примечание: Источник – собственная разработка.

Для того, чтобы составить отчёт о финансовых результатах бюджетной организации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчётности государственного сектора, в первую очередь необходимо произвести классификацию доходов и расходов в разрезе операционной, финансовой и инвестиционной видов деятельности и при этом сохранить их группировку в соответствии с бюджетной классификацией доходов и расходов. Ввиду того, что МСФОГС признают доходы и расходы по методу начисления, графа «Исполнено по банковскому счёту» должна быть исключена.

Таблица 1 – Предлагаемые формы отчетности на основе конвергенции с МСФО РС

Отчетность РБ		МСФО РС
Отчёт о финансовом положении	+	Бухгалтерский баланс
Отчёт о финансовых результатах		Отчёт об исполнении бюджетной сметы
Отчёт об изменениях чистых активов/капитала		Отчёт о выполнении плана по сети, штатам и контингентам
Отчёт о движении денежных средств		Отчёт об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств
Информация об учётной политике и аналитические пояснения к финансовым отчётам		Отчёт о движении основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств
Принципы составления отчетности по МСФО РС	+	Отчёт о движении материальных ценностей
		Отчёт о недостачах и хищениях имущества
		Пояснительная записка
	+	Требования законодательства РБ

Примечание: Источник – собственная разработка

Фактическое движение денежных средств должно найти своё отражение в отчёте о движении денежных средств [5].

Такой подход, во-первых, позволит получать динамичную информацию о том каких результатов достигала организация в течении отчётного периода и какие факторы повлияли на её финансовый результат, во-вторых, повысит информационную насыщенность отчётности посредством разделения деятельности бюджетной организации на операционную, инвестиционную и финансовую, в-третьих, повысит аналитичность отчётности и даст представление о тенденциях развития бюджетной организации в части осуществления внебюджетной деятельности, изменениях в её производственных мощностях (сервисном потенциале), в-четвёртых, в значительной степени повысит уровень объективности и достоверности результатов деятельности бюджетной организации за счёт комплексного отражения доходов и расходов, образовавшихся в ходе осуществления внебюджетной деятельности за отчётный период.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. http://vertexglobal.ru/main/articles/strany_uzhe_ispol_zuyuwiesya_msfo_ili_predpolagayuwie_perehod_na_msfo/
2. Панков, Д.А., Круподёрова, А.А. Диалектика категорий «Конвергенция», «Гармонизация» и «Интеграция» на примере синтеза национальной системы бухгалтерского учета и международных стандартов / Д.А. Панков, А.А. Круподёрова // Экономика глазами молодых : материалы V Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 1 – 3 июня 2012 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Королёнок [и др.]. – Минск, 2012. – С. 69 – 71.
3. International public sector accounting standards / IPSAS Foundation, IASB [Electronic resource]. – Mode of access: http://ipsas.org/en/ipsas_standards.htm.
4. Об утверждении инструкции о порядке составления и предоставления бухгалтерской отчётности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций и признании утратившим силу некоторых нормативных актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-тва финансов Респ. Беларусь, 10 марта 2010 г., // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
5. Круподёрова, А.А. Методика составления отчета «О движении денежных средств» в соответствии с требованиями IPSAS / А.А. Круподёрова // Учет как информационная система экономической безопасности предприятий в конкурентной среде : материалы науч.-практ. конф., Тернополь, 25 – 26 ноября 2010 г. / Терноп. нац. экон. ун-т ; редкол.: М.С. Пушкар [и др.]. – Тернополь, 2010. – С. 186 – 192.