

UDC657.6
JEL Classification:M41

РОЛЬ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ПОБУДОВІ ПРОЗОРОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ВЛАСНІСТЮ

О.В. Харламова, д.е.н., професор

О.П. Войналович, к.е.н., доцент

*Приватний вищий навчальний заклад «Міжнародна академія сертифікації бухгалтерів і аудиторів»,
Київ, Україна*

Харламова О.В., Войналович О.П. Роль міжнародних стандартів фінансової звітності у побудові прозорої системи управління державною власністю.

У статті проведено аналіз правового поля щодо діяльності державних підприємств, розглянуто об'єкти управління державною власністю. Встановлено причини виникнення найбільш розповсюджених фінансових порушень і втрати ресурсів у сферах галузі. Проведено аналіз результатів державного фінансового аудиту, встановлено порушення бухгалтерських служб державних підприємств, що набули системного характеру. Доведено, що ефективність впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову практику державних підприємств залежить від послідовності та системності підходу до навчання та постійного удосконалення знань фахівців з питань МСФЗ з метою набуття ними навичок застосування МСФЗ та винесення професійного судження.

Ключові слова: державні підприємства, Міжнародні стандарти фінансової звітності, фінансова звітність, кваліфікація фахівців бухгалтерських служб

Харламова Е.В., Войналович Е.П. Роль международных стандартов финансовой отчетности в построении прозрачной системы управления государственной собственностью.

В статье проведен анализ правового поля относительно деятельности государственных предприятий, рассмотрены объекты управления государственной собственностью. Установлены причины возникновения наиболее распространенных нарушений и потери ресурсов в сферах отрасли. Проведен анализ результатов государственного финансового аудита, установлены нарушения бухгалтерских служб государственных предприятий, которые приобрели системный характер. Доказано, что эффективность внедрения Международных стандартов финансовой отчетности в учетную практику государственных предприятий зависит от последовательности и системности подхода к обучению и постоянного совершенствования знаний специалистов по вопросам МСФО с целью приобретения ими навыков применения МСФО и вынесения профессионального суждения.

Ключевые слова: государственные предприятия, Международные стандарты финансовой отчетности, финансовая отчетность, квалификация специалистов бухгалтерских служб

Kharlamova O.V., Voinalovych O.P. Role of international financial reporting standards in building a transparent system of state property management

Annotation. The article analyzes the legal field on the activities of state-owned enterprises, considers the objects of state property management. The causes of the most widespread financial improprieties and loss of resources in the fields of the industry are found. The analysis of the results of the state financial audit was conducted, violations of the accounting services of state-owned enterprises, which became systematic, were found. It is proved that the effectiveness of the implementation of International Financial Reporting Standards in the accounting practice of state-owned enterprises depends on the consistency and systematic approach to training and the continuous improvement of knowledge of IFRS experts in order to acquire their skills in applying IFRS and make professional judgments.

Key words: state enterprises, International Financial Reporting Standards, financial reporting, qualification of accounting services experts

Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) в облікову практику державних підприємств є об'єктивним процесом, який поступово охоплює все більше і більше компаній. Першими на собі відчули складнощі та проблеми переходу, а водночас і переваги МСФЗ, державні публічні акціонерні товариства. Незабаром не тільки акціонерні компанії, але й державні підприємства інших організаційно-правових форм можуть потрапити до сфери обов'язкового застосування МСФЗ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

В своїх працях науковці та дослідники С. Голов, В. Жук, Т. Мальков, В. Пархоменко, Т. Наумова, В. Чудовець приділяють значну увагу питанням щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємств державної форми власності, а саме у наукових напрацюваннях виокремлено переваги застосування МСФЗ у практиці господарської діяльності вітчизняних підприємств, зокрема формування якісної звітності за єдиними правилами, можливість прийняття ефективних управлінських рішень на підставі прогностичної інформації та інформації про фінансові ризики, висока надійність і прозорість показників звітності та можливість перевірки їх достовірності світовими аудиторськими компаніями, створення умов для залучення іноземних інвестицій. Зосереджена увага дослідників на проблемних питаннях при впровадженні МСФЗ в Україні, зокрема щодо широкого використання досвіду радянської школи обліку; часткового впровадження МСФЗ; значного впливу господарського та податкового законодавства тощо. Також приділена значна увага питанням трансформації системи бухгалтерського обліку згідно з МСФЗ.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Глибокий аналіз актуального правового поля, в якому сьогодні діють державні підприємства, свідчить про створення передумов і сприятливого

підґрунтя для запровадження МСФЗ до їх облікової практики. Міжнародні стандарти фінансової звітності визнані більшістю країн світу та є квінтесенцією світового досвіду, тому їх впровадження на підприємствах державної власності має на меті поліпшення інформаційної бази прийняття управлінських рішень, у тому числі на всіх рівнях управління державною власністю, поглиблення співробітництва України з міжнародними організаціями, кредитними і фінансовими установами на валютних, фондових та інвестиційних ринках, а також розвиток процесів економічної інтеграції країни, створення міжнародних об'єднань і спільних підприємств, що можливе лише за умови транспарентності економічної інформації, у тому числі такої, що розкривається у фінансовій звітності.

Метою статті є виявлення проблем та перспектив впровадження МСФЗ в облікову практику державних підприємств України з метою побудови прозорої системи управління державною власністю.

Виклад основного матеріалу дослідження

Перш за все, варто відзначити, що Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020», схваленою Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015, одним з пріоритетних напрямів дорожньої карти розвитку країни визначено побудову прозорої системи управління державною власністю. Управління об'єктами державної власності здійснюється Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами, іншими суб'єктами, визначеними Законом України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 р. № 185-V, шляхом реалізації повноважень щодо прав держави як власника таких об'єктів, пов'язаних з володінням, користуванням і розпорядженням ними, у межах, визначених законодавством України, з метою задоволення державних та суспільних потреб. Запровадження на підприємствах державної власності міжнародних стандартів задля прозорості всієї звітності в рамках забезпечення прискореного економічного розвитку також передбачено Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, схваленою Постановою ВРУ від 14.04.2016 р. № 1099-VIII.

Під об'єктами управління державної власності розуміється майно, яке передане казенним підприємствам в оперативне управління; майно, яке передане державним комерційним підприємствам, установам та організаціям; майно, яке передане державним господарським об'єднанням; корпоративні права, що належать державі у статутних капіталах господарських організацій; державне майно, передане в оренду, лізинг, концесію тощо.

Впровадження МСФЗ в облікову практику державних підприємств – це досить складний і тривалий процес, ефективність якого великою мірою залежить від послідовності та системності підходу до навчання та постійного удосконалення

знань фахівців з питань міжнародних стандартів фінансової звітності. Необхідність засвоєння нових знань, а саме з питань МСФЗ, обумовлюється відсутністю у фахівців бухгалтерських служб державних підприємств навичок застосування МСФЗ та винесення професійного судження, що ускладнюється наявністю низки конфліктних аспектів між вимогами законодавства та стандартів, що регулюють процес складання фінансової звітності. Зазначене вимагає високого рівня кваліфікації для професійного лавірування між вимогами законодавства і МСФЗ, що, в кінцевому рахунку, має забезпечити складання якісної фінансової звітності, яка водночас враховуватиме норми чинного законодавства та МСФЗ.

Проблема підготовки державними підприємствами достовірної фінансової звітності як основного інформаційного джерела прийняття управлінських рішень з питань управління державною власністю ускладнюється незадовільною якістю бухгалтерського обліку та недостатнім рівнем кваліфікації фахівців бухгалтерських служб, що підтверджується наявністю великої кількості суттєвих фінансових порушень, які виявляються Державною аудиторською службою. Так, згідно з даними «Публічного звіту про діяльність за 2016» [5] Державною аудиторською службою встановлено, що найбільш розповсюдженими фінансовими порушеннями, наслідком яких стали втрати ресурсів, є:

- реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами – на суму майже 351 млн. грн.;
- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та / або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів – на суму 264 млн. грн.;
- ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету – на суму майже 206 млн. грн.;
- ненарахування та неперерахування державними та комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету – на суму понад 156 млн. грн.;
- незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг, субсидій, пенсій, стипендій), в т.ч. без права на їх отримання або у завищених розмірах, – на суму понад 148 млн. грн.;
- нецільові витрати – на суму майже 140 млн. грн.;
- списання коштів на видатки/ витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості, – на суму понад 138 млн. грн.;

- проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі – на суму понад 111 млн. грн.;
- нестачі коштів та матеріальних цінностей – на суму 80 млн. грн.;
- ненарахування та/ або невжиття заходів щодо стягнення сум штрафних санкцій, передбачених умовами договору – на суму 71 млн. грн.;
- незаконне відчуження майна – на суму 68 млн. грн.;
- втрата доходів через списання дебіторської заборгованості – на суму майже 55 млн. грн.;
- ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству – на суму понад 51 млн. грн.;
- понаднормове списання в обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності, – на суму 23 млн. грн.;
- недоотримання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду – на суму 22 млн. грн.;
- здійснення витрат на благодійну, спонсорську та іншу безповоротну допомогу понад визначені обсяги або з перевищенням граничного розміру – на суму 22 млн. грн. тощо.

Найсуттєвіші втрати ресурсів виявлено у галузі енергетики, транспорту та зв'язку (близько 539 млн. грн.) внаслідок відпуску продукції за цінами з заниженням фактичної собівартості та нижчими від установленого рівня рентабельності, що стало причиною недоотримання доходів; системного завищення вартості виконаних робіт; придбання матеріальних цінностей через низку посередників, що призводило до збільшення витрат. Аналогічну суму витрат ресурсів зафіксовано у сфері соціального захисту та охорони здоров'я (близько 539 млн. грн.) через сплату зайвих коштів за поставлені лікарські засоби та вакцину у зв'язку із включенням до їх вартості непідтверджених витрат з доставки. У сфері АПК, використання природних ресурсів та екології зафіксовано втрату ресурсів близько 450 млн. грн. внаслідок неправильного відображення коштів в банках, що ліквідуються; нездійснення зменшення корисності активів в зоні АТО; формальних підходів до проведення інвентаризації; відсутності переоцінки основних засобів; системного завищення посадових окладів, премій та різного роду надбавок, а також штучного завищення обсягів виконаних робіт. Контрольні заходи у сфері органів влади та правоохоронних органів виявили порушення при витрачанні коштів резервного фонду; нецільове використання застарілого майна, а також цінностей, придбаних за кошти резервного фонду; недотримання чинного законодавства щодо виплат надбавок, премій; реалізацію виробів, товарів, надання послуг за цінами, нижчими за собівартість; відсутність власної матеріально-технічної бази та укладання договорів на надання послуг, які фактично є прихованими договорами

спільної діяльності, що спричинило втрати ресурсів на суму близько 211 млн. грн.

За результатами державного фінансового аудиту бухгалтерського обліку окремих господарських операцій (операційного аудиту) можна зробити висновок про те, що системного характеру набули порушення при здійсненні господарських операцій з придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг. Зокрема, бухгалтерські служби державних підприємств не здійснювали контроль за дотриманням термінів виконання договірних зобов'язань; допускали здійснення зайвих витрат на придбання товарів, які не передбачено умовами договорів; оплачували послуги, будівельно-монтажні роботи, обладнання за завищеною вартістю тощо. При цьому державні підприємства не використовували права нарахування штрафних санкцій (пені) за несвоєчасне виконання умов договорів, через що ними втрачено можливість компенсувати втрати, пов'язані з невиконанням договірних зобов'язань. Суттєві втрати ресурсів понесено внаслідок обслуговування недоцільних кредитних ліній за зовнішньоекономічними контрактами, несвоєчасного погашення кредитних ресурсів, отриманих в іноземній валюті, що призводило до збільшення суми відсотків, які підлягали сплаті за користування кредитом.

Таким чином, серед інших чинників є також незадовільний стан системи бухгалтерського обліку, однією з ключових функцій якої є контрольна, що призвело до втрат ресурсів на суму майже 2 трлн. грн. Посилення контрольної функції бухгалтерського обліку через впровадження превентивних механізмів протидії фінансовим порушенням можливе за умови підвищення кваліфікації та удосконалення знань фахівців бухгалтерських служб, у тому числі з питань застосування МСФЗ, що безсумнівно сприятиме підвищенню ефективності управління державною власністю на виконання програмних завдань Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020».

Центральні органи виконавчої влади, які, передусім, є користувачами фінансової звітності і суб'єктами управління державної власності, зацікавлені в об'єктивному висвітленні фінансового стану державних підприємств, які належать до сфери їх управління. Водночас, відповідно до п. 6 ст. 52 Закону України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 р. № 185-V [3] до повноважень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері управління об'єктами державної власності, віднесено забезпечення координації діяльності щодо підвищення професійного рівня посадових осіб уповноважених органів управління, які виконують функції з управління корпоративними правами держави. Саме центральні органи виконавчої влади задля виконання покладених вищезазначеним законом на них повноважень, програмних цілей країни

щодо побудови прозорої системи управління державною власністю та впровадження міжнародних стандартів для прозорості їх звітності з урахуванням критичної необхідності підвищення дієвості превентивних механізмів протидії фінансовим порушенням мають відіграти вирішальну роль у процесі удосконалення знань та підвищення професійного рівня фахівців бухгалтерських служб державних підприємств, які належать до сфери їх управління.

Висновки

Специфіку та складність переходу на МСФЗ відчували на собі спільні підприємства, банківські установи, підприємства з іноземними інвестиціями, а також ті підприємства, які активно залучають зовнішні інвестиції. Зміни щодо

ведення бухгалтерського обліку та підготовки звітності, що зумовлені переходом на МСФЗ, повинні здійснюватися поступово, з урахуванням можливостей і готовності фахівців у сфері обліку і аудиту. Ефективність впровадження МСФЗ в облікову практику державних підприємств залежатиме від послідовності та системності підходу до навчання та постійного удосконалення знань фахівців з питань міжнародних стандартів фінансової звітності. Засвоєння нових знань з питань МСФЗ обумовлюється вмінням фахівців бухгалтерських служб винесення професійного судження, що ускладнюється наявністю низки конфліктних аспектів між вимогами законодавства та стандартів, що регулюють процес складання фінансової звітності.

Abstract

Implementation of International Financial Reporting Standards (hereinafter – IFRS) in the accounting practices of state-owned enterprises is an objective process that gradually covers more and more companies. A profound analysis of the actual legal field in which state-owned enterprises are currently operating indicates the creation of prerequisites and a favourable basis for the implementation of IFRS in their accounting practices. International Financial Reporting Standards are recognized by the majority of countries of the world and are the quintessence of world experience, therefore their implementation in state-owned enterprises is aimed at improving the information base of management decisions, including at all levels of state property management, deepening of cooperation between Ukraine and international organizations, credit and financial institutions in the currency, stock and investment markets. The aim of the article is to identify problems and perspectives of IFRS implementing in the accounting practices of state-owned enterprises of Ukraine with the purpose of building a transparent system of state property management, which is one of the priority directions of the road map of the country's development. Changes in accounting and reporting requirements resulting from the transition to IFRS should be gradual, taking into account the capabilities and readiness of experts in the field of accounting and auditing. It is proved that the effectiveness of IFRS implementation in the accounting practice of state-owned enterprises will depend on the consistency and systematic approach to training and continuous improvement of knowledge of experts in International Financial Reporting Standards. Acquirement of new knowledge on IFRS issues is conditioned by the ability of accounting services professionals to make professional judgment, which is complicated by the presence of a number of conflicting aspects between the requirements of legislation and standards governing the process of preparing financial reporting.

Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV// Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 № 185-V // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185-16>.
3. Концептуальна основа фінансової звітності // Офіційний веб-портал Верховної ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
4. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – К.: Інтерсервіс, 2016. – 275 с.
5. Публічний звіт про діяльність за 2016 Державної аудиторської служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136327>.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
7. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія / О.В. Харламова. – Х.: Видавництво «Лідер», 2015. – 374 с.

8. Харламова О.В. *Методологія формування та архітектоніка транспарентної фінансової звітності: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук / Харламова Олена Вікторівна; Міністерство освіти і науки України. – Харків: Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2016. – 555 с.*
9. Чудовець В. *Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. Чудовець // Економіст. –2012.– №12. – С. 61-63.*

References:

1. Zakon Ukrainy "Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
2. Zakon Ukrainy "Pro upravlinnia ob'ektamy derzhavnoi vlasnosti" [The Law of Ukraine "On the management of state-owned objects"]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185-16> [in Ukrainian].
3. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Official Web portal of the Verkhovna Rada of Ukraine "Conceptual basis of financial reporting"]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009 [in Ukrainian].
4. Koriahin, M.V., & Kutsyk, O.P. (2016). *Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhgalterskoi zvitnosti* [Problems and prospects for the development of accounting reporting] Kyiv. Lviv Academy of Commerce [in Ukrainian].
5. *Publichnyi zvit pro diialnist za 2016 Derzhavnoi audytorskoi sluzhby* [Public report on the activities of the State Audit Office in 2016]. Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136327> [in Ukrainian].
6. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti* [Ministry of Finance of Ukraine International Financial Reporting Standards]. Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962 [in Ukrainian].
7. Kharlamova, O.V. (2015). *Finansova zvitnist za mizhnarodnyimi standartami: metodolohiia formuvannia ta praktyka implementatsii v Ukraini* [Financial reporting according to international standards: methodology of formation and implementation practice in Ukraine] Kharkiv: Lider [in Ukrainian].
8. Kharlamova, O.V. (2016). *Metodolohiia formuvannia ta arkhitektonika transparentnoi finansovoi zvitnosti: dysertatsiia na zdobuttia naukovooho stupenia doktora ekonomichnykh nauk* [Methodology of formation and architectonics of transparent financial reporting], Kharkiv, Kharkiv State University of Nutrition and Trade [in Ukrainian].
9. Chudovets, V. (2012). *Naukovo-praktychni problemy vprovadzhennia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti v Ukraini* [Scientific and practical implementation issues of international financial reporting standards in Ukraine]. *Ekonomist – Economist*, 12, 61-63 [in Ukrainian].

Надано до редакційної колегії 07.11.2017

Харламова Олена Вікторівна / Olena V. Kharlamova
chief@amsfo.com

Войналович Олена Петрівна / Olena P. Vojnalovich
vojnalovich2@ukr.net

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Харламова О. В. Роль міжнародних стандартів фінансової звітності у побудові прозорої системи управління державною власністю [Електронний ресурс] / О. В. Харламова, О. П. Войналович // Економіка: реалію часу. Науковий журнал. – 2017. – №5 (33). – С. 31-35. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opu.ua/files/archive/2017/No5/31.pdf>