NAUKI O FINANSACH FINANCIAL SCIENCES 4(9) • 2011

ISSN 2080-5993

Switlana Lewyćka
Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Wykorzystania Zasobów Naturalnych w Równem (Ukraina)

Anna Kruk
Barlinek SA, Kielce

REFORMOWANIE SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ SEKTORA PUBLICZNEGO UKRAINY

Streszczenie: W artykule przeprowadzono ocenę pierwszych etapów reformowania sprawozdawczości sektora publicznego Ukrainy. Autorki poddają analizie przyczyny niezgodności ukraińskiej i międzynarodowej praktyki ewidencji operacji finansowanych ze środków publicznych. Proponują główne kierunki pierwszoplanowych przekształceń dla rządu w celu jakościowego doskonalenia systemu sprawozdawczości wykorzystania środków publicznych.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, środki publiczne, rachunkowość podmiotów sektora finansów publicznych.

1. Wstęp

Obecnie na Ukrainie bardzo aktualne są pytania dotyczące reformowania bazy normatywno-prawnej rachunkowości podmiotów sektora publicznego oraz wdrożenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dla Sektora Publicznego (dalej MSRSP) w jednostkach budżetowych, do których zaliczane są m.in.: państwowe zakłady oświaty i wychowania, państwowe jednostki opieki zdrowotnej, administracja publiczna, sądownictwo itd. Generalnie jednostki publiczne na Ukrainie mają status „organizacji nieprzychodowych", ponieważ finansowanie ich działalności gospodarczej odbywa się ze środków budżetowych. Według prawa ukraińskiego jednostki sektora budżetowego w ramach swojej statutowej działalności mogą również prowadzić operacje gospodarcze o charakterze przychodowym, jednak różnice między uzyskanymi przychodami i poniesionymi wydatkami (kosztami) nie uwzględniają w dochodach bieżącego okresu sprawozdawczego, a korygują kosztorys dochodów i wydatków (plan finansowy) jednostki w następnym okresie sprawozdawczym.

Należy wymienić główne zasady, które odróżniają rachunkowość w jednostkach budżetowych od rachunkowości w przedsiębiorstwach prowadzących działalność

gospodarczą na Ukrainie [*Бюджетний Кодекс*..., s. 4]: rachunkowość jest prowadzona w ramach ustalonej klasyfikacji budżetowej, na którą składa się bieżąca kontrola nad wykonaniem kosztorysu wydatków, oddzielna ewidencja wydatków kasowych i memoriałowych, branżowa specyfika ewidencji.

2. Modernizacja systemu rachunkowości budżetowej Ukrainy według zasad MSRSP

W 2007 r. w celu doskonalenia systemu rachunkowości w sektorze publicznym z uwzględnieniem wymagań standardów międzynarodowych pomiędzy Ministerstwem Finansów Ukrainy i Międzynarodową Federacją Księgowych zostało podpisane porozumienie, zgodnie z którym Ministerstwo Finansów Ukrainy otrzymało pozwolenie na publikację, tłumaczenie i rozpowszechnienie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dla sektora publicznego, opracowanych przez Międzynarodową Federację Księgowych.

Ministerstwo Finansów Ukrainy opracowało i wprowadziło w życie praktycznie całość normatywnej bazy rachunkowości międzynarodowej, a szczególnie standardy rachunkowości międzynarodowej dla sektora publicznego od pierwszego po dwudziesty. Do najbardziej istotnych zmian wprowadzonych w ramach wdrożenia tych standardów można zaliczyć:

- zreformowanie tradycyjnej zasady równowagi bilansowej z „aktywa = pasywa" na „aktywa = kapitał własny + zobowiązania", co było uwarunkowane w pierwszej kolejności warunkami społecznymi, ekonomicznymi i politycznymi;
- ujednolicenie tzw. słownika pojęciowego (aktywa trwałe i obrotowe, kapitał własny, zobowiązania, dochody i wydatki);
- zmianę metodyki odzwierciedlenia w bilansie aktywów i zobowiązań oraz zasady wyceny aktywów (za podstawę dla wyceny aktywów przyjęto wartość historyczną);
- opracowanie nowych zasad podziału należności i zobowiązań na długo- i krótkoterminowe (w zależności od okresu, w ciągu którego aktywa będą wykorzystywane, a zobowiązania zrealizowane);
- przyporządkowanie struktury nowego planu kont do wymogów sporządzenia bilansu i innych form sprawozdawczości.

Pomimo powyższych zmian, niektóre zasady ukraińskiej ewidencji budżetowej nadal pozostają w sprzeczności z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Te niezgodne zasady stanowią podstawę przy wyliczeniu wskaźników do sprawozdawczości finansowej jednostek budżetowych Ukrainy, o czym świadczy tab. 1.

Oprócz wymienienia różnic w zasadach ewidencji ukraińskiej i międzynarodowej zaznaczonych w tab. 1, należy wskazać, że odmienne są także podstawowe zasady bilansowe stosowane w sprawozdawczości sektora publicznego, a szczególnie:

Tabela 1. Podstawy do reformowania rachunkowości budżetowej na Ukrainie

Lp.	Treść operacji	Odzwierciedlenie operacji w rachunkowości	
		z uwzględnieniem czynnego ustawodawstwa na Ukrainie	z uwzględnieniem MSRSP
1	Uznanie dochodów uzyskanych jako finansowanie z budżetu państwa	Finansowanie z budżetu państwa uznawane jest za dochód w okresie jego uzyskania	Za dochody uznawana są wszelkie osiągnięte korzyści ekonomiczne albo potencjał przydatności w ciągu okresu sprawozdawczego, w rezultacie czego wzrastają aktywa i pasywa (MSRSP nr 9)
2	Uznanie kosztów zapasów nabytych	Koszt nabycia zapasów przedstawia sam koszt nabycia i przerobu zapasu. Koszt dostawy i doprowadzenia do stanu eksploatacyjnego odnoszone są do kosztów bieżących jednostki budżetowej	Koszt nabycia zapasów zawiera koszty nabycia, przetwarzania i inne koszty, które wystąpiły podczas dostawy zapasów (MSRSP nr 12)
3	Uznanie kosztu zapasów wykorzystanych	Koszt zapasów wykorzystanych może być ustalony według kosztu bilansowego, a jeżeli zapasy są nieporównywalne, to kosztu średnioważonego	Koszt zapasów wykorzystanych, które są nieporównywalne, ustala się według kosztu historycznego, a mianowicie – identyfikacji wartości każdej pozycji zapasu. Do ustalenia kosztów innych zapasów mogą być przyjęte zasady FIFO albo kosztu średnioważonego (MSRSP nr 12)
4	Korygowanie wartości uznanych w sprawozdaniach finansowych	W ewidencji ukraińskiej nie praktykuje się korygowania wartości uznanej w sprawozdaniach finansowych	Korygowaniu podlegają ustalone w sprawozdaniach finansowych wartości, które odzwierciedlają zdarzenia zaistniałe po dacie sporządzenia sprawozdania (MSRSP nr 14)
5	Amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych	Naliczenie amortyzacji odbywa się na koniec roku bez uwzględnienia okresu użytkowania środków trwałych	Amortyzacja stanowi systematyczne rozłożenie w czasie jego użytkowania wartości początkowej (podlegającej amortyzacji) środków trwałych (MSRSP nr 17).

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Бюджетний Кодекс…*; *Міжнародні стандарти*].

– zasada ostrożności, która reglamentuje uzasadnioną i rozsądną wycenę aktywów i pasywów, tak aby nie zawyżać ich wartości; natomiast na Ukrainie w praktyce rachunkowości budżetowej nie stosuje się wyceny obrotowych i trwałych aktywów, dlatego też nie tworzy się rezerw biernych i czynnych;
– metoda kasowa: operacje gospodarcze prezentowane w wykonaniu budżetów są rejestrowane w księgach rachunkowych w momencie wykonania odpowiednich przelewów;
– zasada kosztu historycznego: aktywa jednostek budżetowych wycenia się według kosztów poniesionych w przeszłości, na które składają się: koszty nabycia, budowy i wytworzenia; natomiast według ukraińskich zasad rachunkowości budżetowej, w odróżnieniu od praktyki międzynarodowej, do kosztu historycznego nie są zaliczane wydatki poniesione na transportowanie i doprowadzenie składników aktywów do stanu eksploatacyjnego;
– zasada ciągłości bilansowej: salda początkowe na kontach na początek okresu sprawozdawczego powinny odpowiadać saldom końcowym na koniec poprzedniego okresu;
– zasada ciągłości działania: polega na stosowaniu w kolejnych latach tych samych zasad wyceny składników majątku w celu zapewnienia porównywalności kolejnych okresów sprawozdawczych.

3. Zasada memoriałowa

W 2007 r. ukraiński rząd zatwierdził Strategię modernizacji systemu rachunkowości budżetowej w latach 2007-2015, której zadaniem jest przegląd dotychczas stosowanych przepisów rachunkowości i przejście na jedyne metodologiczne zasady ewidencji i sprawozdawczości. W strategii tej zaznaczono, że na etapie reformowania najbardziej problematyczne zagadnienia są związane z wdrożeniem ujednoliconych zasad ewidencji dochodów i wydatków jednostek sektora publicznego, m.in.:
– ewidencja wykonania państwowego i lokalnych budżetów Ukrainy powinna być prowadzona według zasady kasowej z jednoczesnym stosowaniem metody memoriałowej[1], dotyczącej operacji ewidencji długu państwowego, zobowiązań dysponentów środków budżetowych. Odzwierciedlenie w rachunkowości dochodów i wydatków powinno odbywać się w momencie ich rzeczywistego powstania, a operacje dotyczące finansowania uzyskiwanego z budżetu – w momencie poniesienia kosztów z jednoczesnym wykazaniem zobowiązania;
– ewidencja wykonania kosztorysu budżetowego jednostek budżetowych powinna być prowadzona według metody memoriałowej, która przewiduje uznanie operacji finansowych w chwili ich powstania, bez względu na datę otrzymania albo spłaty zobowiązań [*Стратегія модернізації*... 2007, s. 12].

[1] Na Ukrainie metoda memoriałowa jest określana jako metoda naliczenia.

W większości państw europejskich w ostatnich latach rozpoczął się proces reform w zakresie rachunkowości sektora publicznego. Natomiast wdrożenie metody memoriałowej jest sprawą dość niejednoznaczną w międzynarodowej praktyce ewidencji działalności jednostek budżetowych. Poniżej zostały zaprezentowane państwa, które podjęły działania w celu wprowadzenia metody memoriałowej do zasad rachunkowości dla sektora publicznego (tab. 2).

Tabela 2. Ewidencja i planowanie budżetowe według metody memoriałowej w jednostkach budżetowych

Państwo	Ewidencja według metody memoriałowej w niektórych jednostkach budżetowych	Konsolidowana ogólnopaństwowa ewidencja budżetowa według metody memoriałowej	Planowanie budżetu według metody memoriałowej
Australia	od roku 1995	od roku 1997	od 1999/2000 roku finansowego
Kanada	od 2001/2002 roku finansowego	od 2001/2002 roku finansowego	-
Finlandia	od roku 1998	od roku 1998	-
Niemcy	pozwolono od roku 1998	-	-
Islandia	od roku 1992	od roku 1992	od roku 1998
Irlandia	projekt próbny rozpoczęto w roku 1995	-	-
Holandia	projekt próbny rozpoczęto w roku 1994	-	-
Nowa Zelandia	od 1991/1992 roku finansowego	od 1991/1992 roku finansowego	od 1994/1995 roku finansowego
Szwecja	od roku 1994	od roku 1994	-
Wielka Brytania	rozpoczęto w roku 1993	w trakcie planowania	od 2001/2002 roku finansowego
USA	od 1997/1998 roku finansowego	od 1997/1998 roku finansowego	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Handbook of International*..., s. 882].

Aktualnie rachunkowość w jednostkach budżetowych Ukrainy jest systemem kontroli jawności, wykorzystania i przepływów środków publicznych. Pełni ona funkcję administracyjną, kontrolną, informacyjną i zawiera założenia, które są powiązane z zasadami finansowo-gospodarczej działalności jednostek organizacyjnych oraz państwową regulacją finansowania publicznego na Ukrainie [Нидлз, Андерсен, Колдуэн 1994, s. 495]. Właśnie specyfika finansowania sektora publicznego na Ukrainie jest podstawową przyczyną braku w obecnym ukraińskim ustawodawstwie głównej zasady sprawozdawczości jednostek budżetowych – zasady memoriałowej i współmierności.

Według metodologii, ewidencja wydatków jednostek budżetowych może być prowadzona według zasady kasowej lub memoriałowej. Podstawą ewidencji według zasady kasowej jest moment przelewu pieniężnego z bieżących, rejestracyjnych i specjalnych rachunków jednostek budżetowych, natomiast podstawą ewidencji według zasady memoriałowej są rzeczywiste, udokumentowane wydatki jednostki z wykonania budżetu w okresie ich poniesienia.

Stosowanie metody memoriałowej pozwala ewidencjować dochody i wydatki w miarę ich powstawania i konsumpcji, co niewątpliwie sprzyja podjęciu bardziej racjonalnych decyzji ekonomicznych. Zasada ta zapewnia kompletną informację o publicznych aktywach i zobowiązaniach, odkrywa realne możliwości prognozowania wpływu operacji gospodarczych na finansową trwałość jednostki. Jednak system ewidencji według metody memoriałowej ma swoje wady, które hamują wprowadzenie tej metody w wielu państwach europejskich, są to: złożoność, pracochłonność, osłabienie państwowej kontroli finansowej, podwyższenie poziomu kwalifikacji specjalistów księgowości, wdrożenie ujednoliconych współczesnych technologii informacyjnych i inne. Ze względu na niedoskonałość ukraińskiego systemu rachunkowości budżetowej i istniejących na Ukrainie problemów finansowania wydatków publicznych wdrożenie metody memoriałowej istotnie komplikuje operatywność prowadzenia ewidencji działalności jednostek budżetowych.

W związku z tym wydaje się, że pierwszoplanowym zadaniem dla Ukrainy powinno być wdrożenie do zasad sporządzania sprawozdań jednostek budżetowych takich przepisów MSRSP, jak:

– sporządzenie adnotacji do sprawozdań jednostek budżetowych zamiast istniejącej notatki wyjaśniającej;
– sporządzenie sprawozdania o przepływach środków pieniężnych na wszystkich poziomach systemu budżetowego, a szczególnie w jednostkach budżetowych;
– wprowadzanie klasyfikacji operacji budżetowych według rodzajów działalności: podstawowa bieżąca, działalność w zawieszeniu (zaprzestaniu) i nadzwyczajna.

4. Analiza sprawozdawczości finansowej jednostek budżetowych Ukrainy

Obecnie Ministerstwo Finansów Ukrainy stosuje dla jednostek budżetowych następujące podstawowe formy sprawozdawczości finansowej:

– bilans (roczny, kwartalny);
– sprawozdanie o wykonaniu kosztorysu dochodów i wydatków jednostki (roczne, kwartalne);
– sprawozdanie o przepływach pieniężnych (roczne, kwartalne);
– sprawozdanie o zmianie stanu aktywów nieobrotowych (roczne);
– sprawozdanie o zmianie stanu materiałów i artykułów żywnościowych (roczne);

– sprawozdanie o zadłużeniu publicznym (roczne);
– sprawozdanie o wyniku finansowym (roczne);
– wyjaśniającą adnotację.

Sprawozdanie o wynikach finansowych jest formą raportowania, której celem jest zestawienie dochodów jednostki budżetowej, włączając koszty, a także przedstawienie wyniku finansowego według rodzajów działalności (operacyjna, inwestycyjna, finansowa). MSRSP nr 3 określa zasady klasyfikacji w sprawozdaniu finansowym pozycji nadwyżki i deficytu, tryb ujawnienia informacji i politykę księgową oraz definiuje zasady, które są podstawą dla porównywalności sprawozdań finansowych wszystkich jednostek gospodarowania w różnych okresach.

W odróżnieniu od praktyki międzynarodowej ewidencji dla sektora publicznego w zasadach sporządzenia raportu o wyniku finansowym działalności jednostek budżetowych Ukrainy nie stosuje się w dochodach i wydatkach (kosztach) takich pojęć, jak „przyszłe ekonomiczne korzyści", „potencjał przydatności". Zasady przygotowania sprawozdawczości ukraińskiej ani według stosowanej formy, ani według zasad sporządzenia nie odpowiadają praktyce międzynarodowej.

Zgodnie do MSRSP nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych" w raporcie o wyniku finansowym do pozycji dochodów i kosztów stosowana jest szczególna klasyfikacja, a mianowicie dochody podzielone są według źródeł uzyskania, a z kolei koszty – zgodnie z charakterem i funkcjami, czego nie zawiera ukraiński raport o wyniku finansowym działalności jednostki budżetowej.

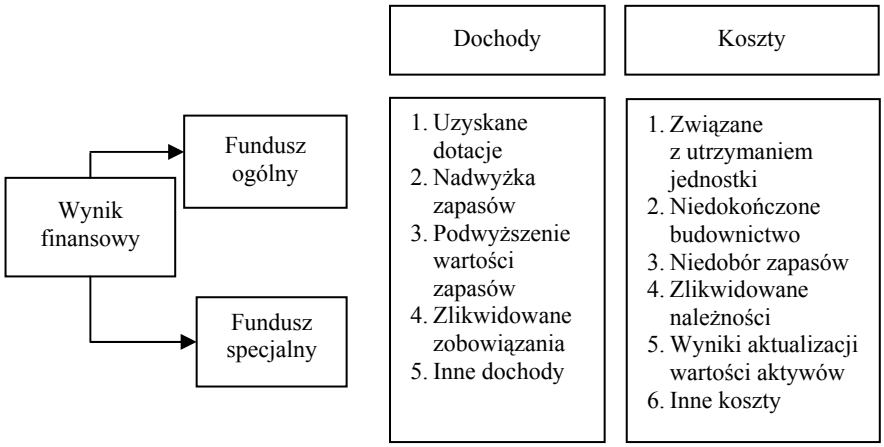
Międzynarodowa praktyka sprawozdawczości sektora publicznego proponuje zmiany zachodzące w aktywach bądź w kapitale własnym odzwierciedlać w oddzielnym sprawozdaniu jednostki budżetowej. Zmiany zachodzące w aktywach po dniu sporządzenia sprawozdawczości finansowej muszą być obliczone według zasad szacowania danych, czego ukraińska praktyka sprawozdawczości jednostek budżetowych również nie przewiduje.

Wynik finansowy odpowiednio do standardów międzynarodowych odzwierciedla się w sprawozdaniu w zakresie takich pozycji, jak:

a) nadwyżka albo deficyt na działalności operacyjnej;

b) pozycje nadzwyczajne.

Do zdarzeń nadzwyczajnych odnoszone są operacje nieprzewidywalne, niekontrolowane ze strony jednostki gospodarczej. Nadwyżka albo deficyt, jako wynik finansowy jednostek sektora publicznego zgodnie z MSRSP, przedstawiają całokształt wskaźników: nadwyżka albo deficyt na działalności operacyjnej, na działalności nadzwyczajnej, w wyniku zmian wyceny księgowej, w wyniku zmian polityki prowadzenia ewidencji, w wyniku korygowania błędów. Ukraińskie zasady ewidencji jednostek budżetowych nie odpowiadają zasadom międzynarodowym w zakresie części składowych sprawozdania finansowego jednostek budżetowych, jak również metodom ich wyceny. Na rysunku 1 przestawiono ukraiński schemat sprawozdania finansowego jednostek budżetowych.



Rys. 1. Struktura wyniku finansowego jednostek budżetowych na Ukrainie

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym raportem według zasad MSRSP nr 2 jest Rachunek przepływów pieniężnych polegający na dostarczeniu do użytkowników informacji, z jakich źródeł zostały uzyskane środki pieniężne w ciągu okresu sprawozdawczego, a także jakie jest saldo środków pieniężnych na dzień sporządzenia sprawozdania. Informacja o przepływach środków pieniężnych pozwala użytkownikom określić, w jaki sposób jednostka sektora publicznego uzyskała środki pieniężne niezbędne do prowadzenia własnej działalności i w jaki sposób one zostały wykorzystane. Jednostki budżetowe Ukrainy ze względu na problemy z analizą, prognozą i planowaniem dotacji z budżetu na poziomie zarówno państwowym, jak i lokalnym również nie sporządzają raportu o przepływach pieniężnych.

Bardzo ważnym opracowaniem jest MSRSP nr 10 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji" stosowany przez podmioty gospodarcze przy sporządzeniu i przedstawieniu obiektywnych danych o stanie finansowym i wynikach działalności w warunkach hiperinflacyjnych. Wiadomo, że prezentacja danych w sprawozdawczości z uwzględnieniem finansowego stanu gospodarki oraz siły waluty narodowej bez aktualizacji o poziom inflacji czy inne wskaźniki nie oddaje prawdziwej sytuacji. Dlatego powyższy standard określa konieczny warunek przeliczenia danych w sprawozdaniach finansowych według tych metod, które jednostka sobie wybierze odpowiednio do standardu. Należy zauważyć, że dany standard w ojczystej ewidencji budżetowej również nie jest stosowany, chociaż procesy inflacyjne w ukraińskiej gospodarce aktualnie nabrały bardzo istotnej dynamiki.

Podkreślić należy, że aktualny stan rachunkowości budżetowej na Ukrainie nie przewiduje również reglamentacji międzynarodowych standardów w zakresie konsolidacji sprawozdań finansowych, a mianowicie: MSRSP nr 6 „Skonsolidowane

sprawozdanie finansowe i ewidencja jednostek współzależnych", MSRSP nr 8 „Sprawozdawczość finansowa o udziałach w przedsiębiorstwach współzależnych" i MSRSP nr 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach".

5. Podsumowanie

Proces restrukturyzacji systemu ewidencji w sektorze publicznym Ukrainy jest na etapie początkowym. Pozytywne działania w tym kierunku są oczekiwane po przyjęciu zmian do Kodeksu budżetowego Ukrainy oraz Ustawy Ukrainy o rachunkowości i sprawozdawczości finansowej na Ukrainie i innych aktów prawnych, które uformują prawną podstawę do wykonania kolejnych założonych etapów Strategii modernizacji systemu rachunkowości dla jednostek budżetowych na lata 2007-2015 [*Стратегія модернізації*... 2007, s. 56].

Efektywność reformowania ewidencji rachunkowości jednostek sektora publicznego będzie uzależniona od skutecznego wprowadzenia i egzekwowania następujących podstawowych zasad:

– możliwości dokształcania się dla specjalistów z punktu widzenia poziomu opłaty oraz jakościowego zabezpieczenia edukacyjnego;
– możliwości wyboru formy nauczania (stacjonarnej, zaocznej, dystansowej);
– stworzenia systemu podwyższenia kwalifikacji księgowych (certyfikacje) przy współudziale wykładowców i profesorów narodowych wyższych zakładów edukacyjnych, organizacji społecznych, uznanych na poziomie państwowym;
– kontroli wykonania ustalonych planów dotyczących realizacji strategii;
– publicznego omawiania oraz przedstawienia wyników przez środki masowej informacji;
– harmonijnego połączenia wdrożenia MSRSP z reformowaniem systemu rachunkowości budżetowej z punktu widzenia zabezpieczenia finansowego, naukowo-metodycznego i organizacyjnego.

Literatura

Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р., № 2542-III: http://zakon.rada. gov.ua/cgi-bin/law/main. cgi.

Закон України *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*, № 996-XIV від 16 липня 1999 року.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора, www.minfin. gov.ua.

Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэн Д., *Принципы бухгалтерского учёта*: Пер. с англ., М., „Финансы и статистика", 1994.

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34, „Бухгалтерський облік і аудит”, 2007, №1.

Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, – 2003 Edition, International Federation of Accountants, New York, New York 10017 USA.

REFORMS OF THE PUBLIC SECTOR FINANCIAL REPORTING IN UKRAINE

Summary: The article estimates the first stages of public sector accounting reform in Ukraine. The author analyses the reasons of inconsistence between Ukrainian and international accounting practice regarding the operations which are financed from the public resources. The author suggests to the government the main areas of the first-priority changes in order to achieve quality improvement of the accounting system of public resources usage.

Keywords: financial reporting, public funds, public sector accounting.