

**IPSAS 24 – PRESENTATION OF BUDGET INFORMATION IN
FINANCIAL STATEMENTS**

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У
ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 24 (МСБОДС 24) –
ПРЕДСТАВЛЕННЯ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ІНФОРМАЦІЇ
ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ**

Copyrights © December 2006 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 24 – Presentation of budget information in financial statements of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in December 2006 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Грудень 2006 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на permissions@ifac.org

МСБОДС 24 – Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у грудні 2006 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою.

МСБОДС 24 – ПРЕДСТАВЛЕННЯ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

ЗМІСТ

	параграфи
Вступ	B1-B9
Мета	1
Сфера застосування	2-6
Визначення	7-13
Затверджені бюджети	8-10
Первісний та остаточний бюджет	11-12
Фактичні суми	13
Представлення порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум.....	14-38
Представлення та розкриття інформації	21-24
Рівень зведення інформації	25-28
Зміни первісного бюджету	29-30
Аналогічний принцип.....	31-36
Багаторічні бюджети	37-38
Примітки щодо основи, періоду та сфери застосування бюджету...	39-46
Узгодження фактичних сум за аналогічним принципом та фактичних сум у фінансових звітах	47-53
Дата набрання чинності	54-55
Інструкція із запровадження: ілюстративні приклади	
Основа для висновків	

МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» викладено в параграфах 1-55. Всі параграфи мають однакову нормативну силу. МСБОДС 24 слід розуміти в контексті його мети, основи для висновків та Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Основою для вибору та застосування облікової політики у відсутності прямих інструкцій служить МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці».

Вступ

Причини видання МСБОДС

- V1. Більшість урядів складають свої фінансові звіти та видають їх як публічні документи або оприлюднюють іншим чином. Широко розповсюджуються та стають відомими бюджетні документи. Бюджет відображає фінансові характеристики планів уряду на наступний період та є головним інструментом фінансового управління та контролю, центральним компонентом процесів, що забезпечують урядовий та парламентський (чи подібний) нагляд за фінансовими аспектами діяльності.
- V2. Крім того, деякі окремі суб'єкти господарювання можуть бути зобов'язані або можуть вирішити оприлюднювати свій затверджений бюджет(и). У таких випадках суб'єкт господарювання є підзвітним громадськості за виконання свого затвердженого бюджету(ів).
- V3. До видання цього Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора, МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» вітав, але не зобов'язував включати у фінансові звіти порівняння з передбаченими бюджетом сумами, якщо фінансові звіти та бюджет складаються на одній основі. Але бюджет(и), за який(і) суб'єкт господарювання є підзвітним громадськості, може бути складено чи представлено не на такій основі, як фінансові звіти. За цих обставин МСБОДС 1 не зобов'язував і не заохочував наводити порівняння з бюджетом та не давав рекомендацій щодо інформації, яку слід розкривати, або способу її представлення, якщо суб'єкт господарювання вирішив робити таке порівняння.
- V4. Цей Стандарт визначає, яку інформацію слід розкривати суб'єктам господарювання, що є підзвітними громадськості за дотримання вимог та виконання показників затвердженого(их) бюджету(ів), незважаючи на те, чи складені та представлені бюджет(и) та фінансові звіти на одній основі.

Основні риси цього Стандарту

Застосування

- V5. Цей Стандарт застосовується до суб'єктів господарювання державного сектора, які оприлюднюють свої затвержені бюджети, згідно з чинним законодавством або з іншими нормативними вимогами, встановленими для суб'єкта або взятими ним добровільно з метою підвищення прозорості фінансової звітності. Він вимагає від таких суб'єктів господарювання розкривати у своїх фінансових або інших звітах певну інформацію про передбачені бюджетом та фактичні суми. Він не вимагає, щоб суб'єкти господарювання державного сектора оприлюднювали свої затвержені бюджети, а також не встановлює вимог щодо оформлення або представлення затверджених бюджетів, які оприлюднюються.

Розкриття інформації

- В6. Цей Стандарт вимагає, щоб фінансові звіти суб'єктів господарювання державного сектора, які оприлюднюють свій(ої) затверджений(ні) бюджет(и), містили
- (а) порівняння фактичних сум з сумами у первісному та остаточному бюджеті. Це порівняння має робитися за таким обліковим принципом, який прийнятий і для бюджету, навіть якщо він відрізняється від принципу, за яким складено фінансові звіти. Для позначення сум, які виникають в результаті виконання бюджету в цьому Стандарті вживаються терміни «факт» або «фактична сума». У деяких юрисдикціях у такому ж значенні можуть вживатися терміни «результат бюджету», «виконання бюджету» тощо;
 - (б) пояснення істотних різниць між передбаченими бюджетом та фактичними сумами, якщо таке пояснення не міститься в інших публічних документах, оприлюднених у зв'язку з фінансовими звітами; а також
 - (в) узгодження фактичних сум на бюджетній основі з сумами, відображеними у фінансових звітах, якщо звіти та бюджет складені за різними принципами.
- В7. Цей Стандарт дозволяє включати додатковою графою до основних фінансових звітів порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум тільки, якщо фінансові звіти та бюджет складаються за аналогічним принципом.
- В8. Цей Стандарт також вимагає пояснювати причини різниць між первісним та остаточним бюджетом, у тому числі, чи виникли ці різниці внаслідок перерозподілу коштів в рамках бюджету або таких чинників як зміна політики, стихійне лихо або інші непередбачувані події. Ця інформація може розкриватися у примітках до фінансових звітів або у звіті, що видано до фінансових звітів, у зв'язку з ними або одночасно з ними.
- В9. Для розкриття інформації, зазначеної в цьому Стандарті, необов'язково наводити порівняльну інформацію по відношенню до попереднього періоду.

Мета

1. Цей Стандарт вимагає включати порівняння передбачених бюджетом сум з фактичними сумами, що виникають в результаті виконання бюджету, до фінансової звітності суб'єктів господарювання, які зобов'язані або вирішили оприлюднювати свої затверджені бюджети, за які вони є підзвітними громадськості. Також Стандарт вимагає пояснювати причини суттєвих різниць між передбаченими бюджетом та фактичними сумами. Виконання вимог Стандарту забезпечить виконання суб'єктами господарювання державного сектору своїх звітних зобов'язань та підвищить прозорість їхніх фінансових звітів, демонструючи дотримання затверджених бюджетів, за які вони є підзвітними громадськості, та фінансових звітів, складених за таким самим принципом, а також демонструючи їхні фінансові результати у досягненні бюджетних цілей.

Сфера застосування

2. **Цей Стандарт має застосовуватися суб'єктом господарювання, який складає та подає фінансові звіти за принципом нарахування.**
3. **Дія цього Стандарту поширюється на суб'єкти державного сектору (крім державних комерційних підприємств (ДКП)), які зобов'язані або вирішили оприлюднювати свої затверджені бюджети.**
4. Цей Стандарт не вимагає оприлюднювати затверджені бюджети та розкривати у фінансових звітах інформацію про такі бюджети або робити порівняння із затвердженими бюджетами, які не оприлюднюються.
5. У деяких випадках затверджені бюджети можуть охоплювати усі види діяльності, які контролюються суб'єктом господарювання державного сектору. В інших випадках окремі затверджені бюджети можуть підпадати під обов'язкове оприлюднення за певними видами діяльності, групами видів діяльності або суб'єктами, включеними у фінансові звіти уряду чи іншого суб'єкту господарювання державного сектору. Це може статися, наприклад тоді, коли фінансові звіти уряду охоплюють державні органи або програми, які мають операційну незалежність та складають свої власні бюджети, або коли бюджет складається лише для загального державного сектору усього уряду в цілому. Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання які подають фінансові звіти, у разі оприлюднення затверджених бюджетів такого суб'єкту або їхніх компонентів.
6. У «Передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору», яка була видана Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (РМСБОДС), пояснюється, що державні комерційні підприємства (ДКП) застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності

(МСФЗ), які видаються Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Визначення ДКП наводиться в МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»¹.

Визначення

7. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Аналогічний принцип – це однаковий принцип обліку та класифікації фактичних сум для одних і тих самих суб'єктів господарювання і на той самий період, на який складено затверджений бюджет.

Асигнування – це дозвіл, який надає законодавчий орган на виділення коштів для цілей, встановлених законодавчою владою або подібним органом.

Багаторічний бюджет – це затверджений бюджет на строк більше одного року. Він не включає оприлюднених перспективних оцінок або прогнозів на періоди після бюджетного.

Бюджетний принцип – це принцип нарахування, касовий або інший обліковий принцип, за яким складено бюджет, затверджений законодавчим органом.

Затверджений бюджет – це підстава для здійснення витрат згідно з законодавством, законопроектами про асигнування, постановами уряду та іншими рішеннями щодо очікуваних доходів або надходжень за бюджетний період.

Обліковий принцип – це принцип нарахування або касовий принцип бухгалтерського обліку згідно з визначенням у стандартах МСБОДС, що ґрунтуються на принципі нарахування, та стандарті МСБОДС, що ґрунтується на касовому принципі.

Остаточний бюджет – це первісний бюджет, скоригований на всі резерви, перехідні суми, трансферти, розподілені суми, додаткові асигнування та інші зміни, дозволені законодавчим або іншим подібним органом, які відносяться до бюджетного періоду.

Первісний бюджет – це перший затверджений бюджет за бюджетний період.

Щорічний бюджет – це затверджений бюджет на один рік. Він не включає оприлюднених перспективних оцінок або прогнозів на періоди після бюджетного.

Терміни, визначені в інших МСБОДС, використовуються в цьому Стандарті в такому самому значенні, як і в інших Стандартах, а

¹ Нещодавно РМСБОДС внесло зміни до низки стандартів МСБОДС. Посилання на МСБОДС у цьому Стандарті відноситься до вдосконалених МСБОДС, виданих у грудні 2006 року.

також включені до Глосарію визначених термінів, який видається окремо.

Затверджені бюджети

8. Затверджений бюджет, згідно з визначенням у цьому Стандарті, відображає очікувані доходи або надходження, які можуть виникнути у річному або багаторічному бюджетному періоді, виходячи з поточних планів та очікуваних економічних умов протягом бюджетного періоду, а також витрат чи видатків, затверджених законодавчим органом, тобто законодавчими зборами або іншим подібним органом. Затверджений бюджет не є перспективною оцінкою або прогнозом, що ґрунтується на припущеннях щодо майбутніх подій та можливих управлінських дій, які необов'язково будуть здійснені. Аналогічно, затверджений бюджет відрізняється від перспективної фінансової інформації, яка може бути подана у формі прогнозу, перспективної оцінки або поєднання обох цих видів; наприклад, прогноз на рік та перспективна оцінка на п'ять років.
9. У деяких юрисдикціях в рамках процесу затвердження бюджети можуть підписувати і тим самим надавати їм силу закону. В інших юрисдикціях процес затвердження не передбачає надання бюджету сили закону. Яким би не був процес затвердження, основна характерна риса затверджених бюджетів – це надання повноважень вищим законодавчим або іншим відповідним органом на зняття коштів з рахунків державного казначейства або аналогічного органу на погоджені та зазначені цілі. Затверджений бюджет встановлює повноваження на витрату коштів на зазначені статті. Повноваження на витрату коштів, як правило, вважається правовим обмеженням, в рамках якого повинен діяти суб'єкт господарювання. У деяких юрисдикціях затвердженим бюджетом, за який несе відповідальність суб'єкт господарювання, може бути первісний бюджет, а в інших – остаточний.
10. Якщо до початку бюджетного періоду бюджет не затверджено, то первісним бюджетом є бюджет, першим затверджений для застосування у бюджетному році.

Первісний та остаточний бюджет

11. У первісному бюджеті можуть бути залишкові асигновані суми, які, за законом, автоматично переносяться з попередніх років. Наприклад, державні бюджетні процеси в деяких юрисдикціях передбачають вимогу автоматичного перенесення асигнувань на наступні періоди, щоб виконати договірні зобов'язання попередніх років. Договірні зобов'язання включають можливі майбутні фінансові зобов'язання за чинним нормативно правовим договором. У деяких юрисдикціях вони можуть називатися зобов'язаннями або зобов'язаннями попередніх

років та включати невиконані замовлення на закупівлю та угоди, товари чи послуги за якими ще не відбулись розрахунки.

12. У випадках, якщо первісний бюджет в достатній мірі не передбачав витрати, пов'язані, наприклад, з війною або стихійним лихом, можуть бути необхідні додаткові асигнування. Крім того, протягом періоду може бути не виконана дохідна частина бюджету, і для врахування змін у пріоритетах фінансування протягом фінансового періоду необхідно перерозподілити кошти між розділами або статтями. Отже, щоб забезпечити фінансову дисципліну, виділені для суб'єкта господарювання або виду діяльності кошти можуть бути скорочені на порівняння з первісним бюджетом. Остаточний бюджет включає всі такі дозволені зміни або поправки.

Фактичні суми

13. Для опису сум, що виникають в результаті виконання бюджету, у цьому МСБОДС вживається такий термін як «фактична сума». У деяких юрисдикціях у значенні «фактичної суми» можуть вживатися «результат виконання бюджету», «виконання бюджету» або подібні терміни.

Представлення порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум

14. Суб'єкт господарювання, із дотриманням вимог, зазначених у параграфі 21, обов'язково повинен наводити порівняння передбачених бюджетом сум, за які він є підзвітним громадськості, та фактичних сум у вигляді окремого додаткового фінансового звіту або додаткових бюджетних граф у фінансових звітах, які зараз подаються відповідно до стандартів МСБОДС. У порівнянні передбачених бюджетом та фактичних сум, окремо по кожному рівню законодавчого нагляду, слід відображати:
- (а) суми, передбачені у первісному та остаточному бюджеті;
 - (б) фактичні суми на порівняльній основі; а також
 - (в) у вигляді примітки, пояснення істотної різниці між передбаченими бюджетом сумами, за які суб'єкт господарювання є підзвітним громадськості, та фактичними сумами, якщо таке пояснення не включене в інші публічні документи, оприлюднені у зв'язку з фінансовими звітами, і до примітки включено посилання на такі документи.
15. Представлення у фінансових звітах сум, передбачених у первісному та остаточному бюджеті, та фактичних сум у порівнянні з оприлюдненим бюджетом завершує цикл підзвітності, дозволяючи користувачам фінансових звітів визначити, чи були ресурси отримані та використані згідно із затвердженим бюджетом. Різниці між фактичними та

- передбаченими первісним чи остаточним бюджетом сумами (що у бухгалтерському обліку часто називається «відхиленням») також можуть відобразитися у фінансових звітах для повноти інформації.
16. Пояснення істотних різниць між фактичними та передбаченими бюджетом сумами допоможе користувачам зрозуміти причини істотних відхилень від затвердженого бюджету, за який суб'єкт господарювання є підзвітним громадськості.
 17. Суб'єкт господарювання може бути зобов'язаний або може прийняти рішення оприлюднити первісний, остаточний або і первісний, і остаточний бюджети. У випадках, коли мають бути оприлюднені як первісний, так і остаточний бюджети, закон, нормативний акт чи інший документ часто містять інструкції щодо того, чи є обов'язковим пояснення, згідно з параграфом 14 (в), істотних різниць між сумами фактичними та передбаченими первісним бюджетом або фактичними та передбаченими остаточним бюджетом. У відсутності будь-яких інструкцій з цього приводу істотні різниці можуть визначитися, виходячи з різниць між фактом та первісним бюджетом (планом), з особливою увагою до порівняння фактичних результатів діяльності із запланованими у первісному бюджеті, або різниць між фактом та остаточним бюджетом (планом), з особливою увагою до дотримання остаточного бюджету.
 18. У багатьох випадках остаточний бюджет та фактична сума співпадатимуть. Причина цього полягає в тому, що протягом звітного періоду виконання бюджету контролюється, та первісний бюджет переглядається з урахуванням мінливих умов, обставин та подій, що відбуваються протягом звітного періоду. Параграф 29 цього Стандарту вимагає навести пояснення причин змін первісного бюджету, які відображені у бюджеті остаточному. Розкриття такої інформації разом з інформацією, яку вимагає розкривати параграф 14 вище, забезпечить підзвітність суб'єктів господарювання щодо результатів діяльності та дотримання затвердженого відповідного бюджету, який вони оприлюднюють.
 19. Управлінський висновок та аналіз, огляди діяльності та інші публічні звіти, в яких розповідається про результати діяльності та досягнення суб'єкта господарювання протягом звітного періоду, у тому числі пояснення будь-яких істотних різниць з передбаченими бюджетом сумами, часто надаються разом з фінансовими звітами. Згідно з параграфом 14(в) цього Стандарту, пояснення істотних різниць між фактичними та передбаченими бюджетом сумами буде включено у примітки до фінансової звітності, якщо воно не увійшло до інших публічних звітів чи документів, виданих у зв'язку з фінансовими звітами, та якщо у примітках до фінансової звітності не зазначено, в яких звітах чи документах міститься пояснення.
 20. У випадках, коли затверджені бюджети оприлюднюються лише щодо деяких суб'єктів господарювання або видів діяльності, включених у

фінансові звіти, вимоги параграфу 14 застосовуються лише до відображених у затвердженому бюджеті суб'єктів господарювання та видів діяльності. Це означає, що у випадку, коли бюджет складається лише для загального державного сектору суб'єкту господарювання, що звітує по всьому уряду, інформацію, що вимагається згідно з параграфом 14, слід розкривати лише у частині загального державного сектору уряду.

Представлення та розкриття інформації

21. **Суб'єкту господарювання слід наводити порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум у вигляді додаткових граф в основних фінансових звітах, тільки якщо фінансові звіти та бюджет складаються за аналогічним принципом.**
22. Порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум може бути представлено в окремому фінансовому звіті (Звіт про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум або звіт з подібною назвою), який входить до повного комплексу фінансових звітів, зазначеного у МСБОДС 1. Або, у випадку, коли фінансові звіти та бюджет складені за аналогічним принципом, тобто за одним обліковим принципом, для одного й того самого суб'єкту господарювання та звітного періоду, а також мають однакову структуру класифікації - до існуючих основних фінансових звітів, представлених згідно з МСБОДС, може бути додано додаткові графи. У цих додаткових графах наводитимуться передбачені бюджетом та фактичні суми, а також, різниці між цими сумами, якщо суб'єкт господарювання прийме таке рішення.
23. Якщо бюджет та фінансові звіти не складаються за аналогічним принципом, то подається Звіт про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум. У цих випадках, з метою забезпечення правильного тлумачення користувачами складеної за різними принципами фінансової інформації, у фінансових звітах можна пояснити, що бюджет та фінансова звітність складені за різними принципами, і Звіт про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум підготовлено за принципом, використаним при складанні бюджету.
24. У тих юрисдикціях, де бюджети складаються за принципом нарахування та охоплюють повний комплекс фінансових звітів, до всіх основних фінансових звітів, що вимагаються за стандартами МСБОДС, можна додати бюджетні графи. У деяких юрисдикціях складені за принципом нарахування бюджети можна подавати у формі лише деяких з основних фінансових звітів, що входять до повного комплексу фінансових звітів, згідно з вимогами МСБОДС – наприклад, бюджет може бути представлено як звіт про фінансові результати або звіт про рух грошових коштів, додаткову інформацію наведено у таблицях. У таких випадках додаткові бюджетні графи можна включити в основні фінансові звіти, які також прийняті для представлення бюджету.

Рівень зведення інформації

25. Бюджетні документи можуть містити докладну інформацію про конкретні заходи, програми або суб'єкти господарювання. Така інформація часто зводиться у широкі категорії за розділами бюджету, в рамках бюджетної класифікації або під бюджетними статтями, які подаються на затвердження законодавчому або іншому повноважному органу. Розкриття бюджетної та фактичної інформації за цими широкими категоріями, бюджетними розділами або статтями забезпечить порівняння на рівні нагляду законодавчого або іншого повноважного органу, зазначеного у бюджетній документації.
26. МСБОДС 3 вимагає, щоб фінансові звіти містили інформацію, яка відповідає низці якісних характеристик, у тому числі є
- (а) доречність по відношенню до прийняття рішень користувачами та
 - (б) надійність щодо фінансових звітів, які
 - (і) достовірно представляють фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів суб'єкта господарювання;
 - (іі) відображають не просто юридичну форму, а й економічну сутність операцій, інших подій та умов;
 - (ііі) є нейтральними та неупередженими;
 - (іv) є об'єктивними, а також
 - (v) є повними в усіх суттєвих аспектах.
27. У деяких випадках може виникнути потреба зводити включену у затверджені бюджети детальну фінансову інформацію для представлення у фінансових звітах згідно з вимогами цього Стандарту. Таке зведення може бути необхідним, щоб уникнути створення надто великого масиву інформації та відобразити відповідні рівні нагляду законодавчого або іншого повноважного органу. Визначення рівня зведення передбачає використання професійного судження. Таке судження застосовуватиметься у контексті мети цього Стандарту та якісних характеристик фінансової звітності, як зазначено у параграфі 26 вище та у Додатку Б до МСБОДС 1, в якому наводиться огляд якісних характеристик фінансової звітності.
28. Додаткову бюджетну інформацію, у тому числі й відомості про досягнення у наданні послуг, можна наводити не лише у фінансових звітах, а й в інших документах. Тоді у фінансових звітах доцільно посилатися на такі документи, зокрема пов'язувати бюджетні та фактичні дані з нефінансовими бюджетними даними та досягненнями у наданні послуг.

Зміни первісного бюджету

29. Суб'єкту господарювання слід надати пояснення, чи є зміни первісного бюджету наслідком перерозподілу коштів всередині бюджету або інших чинників,

- (а) у примітках до фінансових звітів або
 - (б) у звіті, який виданий до фінансових звітів, одночасно або у зв'язку з фінансовими звітами, та який має включати посилання на примітки до фінансових звітів.
30. Остаточний бюджет включає всі зміни, закріплені в законодавстві або затверджені органами, які мають повноваження на перегляд первісного бюджету. Згідно з вимогами цього Стандарту, суб'єкт господарювання державного сектору включає у примітки до фінансових звітів або в окремий звіт, виданий до фінансових звітів, одночасно або у зв'язку з фінансовими звітами, пояснення змін первісного бюджету. Таке пояснення міститиме, наприклад, інформацію, чи виникають зміни внаслідок перерозподілу коштів в рамках параметрів первісного бюджету або внаслідок інших чинників, таких як зміни у загальних параметрах бюджету, у тому числі зміни у політиці уряду. Така інформація часто розкривається в управлінському висновку та аналізі або у подібному звіті про результати діяльності, який видано у зв'язку з фінансовими звітами, але який не є їх частиною. Ця інформація також може розкриватися у звітах про виконання бюджетів, які оприлюднює уряд, щоб звітувати їх виконання. У випадках, коли інформація розкривається не у фінансових, а в окремих звітах, у примітках до фінансової звітності наводиться посилання на такий звіт.

Аналогічний принцип

31. **Всі порівняння передбачених у бюджеті та фактичних сум слід подавати за принципом, аналогічним тому, за яким складено бюджет.**
32. Порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум робиться за таким самим обліковим принципом (нарахування, касовий або інший принцип), принципом класифікації, для таких самих суб'єктів господарювання та за такий самий період, як і затверджений бюджет. Це забезпечить розкриття інформації у фінансових звітах щодо дотримання бюджету за таким самим принципом, згідно з яким було складено сам бюджет. У деяких випадках це може означати представлення порівняння бюджету з фактом за різними обліковими принципами для різних видів діяльності та у вигляді або форматі класифікації, який відрізняється від формату фінансових звітів.
33. У фінансових звітах консолідуються суб'єкти та види діяльності, які контролюються даним суб'єктом господарювання. Як зазначено у параграфі 5, по окремих суб'єктах або видах діяльності, які охоплюються консолідованими фінансовими звітами, можуть затверджуватись та оприлюднюватись окремі бюджети. У цих випадках окремі бюджети можуть бути зведені для представлення у фінансових звітах згідно з вимогами цього Стандарту. У разі такого зведення, змін та перегляду затверджених бюджетів не відбувається.

- Причина цього полягає в тому, що Стандарт вимагає наводити порівняння фактичних сум з сумами у затвердженому бюджеті.
34. Для складання фінансових звітів та затверджених бюджетів суб'єкти господарювання можуть обирати різні облікові принципи. Наприклад, уряд може обрати принцип нарахування для фінансової звітності та касовий принцип для бюджету. Крім того, бюджети можуть виділяти або містити інформацію про договірні зобов'язання витратити кошти у майбутньому та про зміни до цих зобов'язань, а фінансові звіти надаватимуть відомості про активи, фінансові зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи, витрати, інші зміни у чистих активах / власному капіталі та грошових потоках. Проте суб'єкт бюджету та фінансової звітності часто один і той самий. Подібним чином, період на який складено бюджет та класифікаційний принцип, прийнятий у бюджеті часто відобразатиметься у фінансових звітах. Це забезпечує облік та відображення фінансової інформації системою бухгалтерського обліку таким чином, що сприяє порівнянню передбачених у бюджеті та фактичних даних для цілей управління та підзвітності; наприклад, для здійснення доречного та оперативного контролю за виконанням бюджету протягом бюджетного періоду та звітування перед урядом, громадськістю та іншими користувачами.
35. У деяких юрисдикціях бюджети можуть складатись за касовим принципом або за принципом нарахування, відповідно до системи статистичної звітності, яка охоплює суб'єкти господарювання та види діяльності, відмінні від тих, які включені у фінансові звіти. Наприклад, бюджети, складені відповідно до системи статистичної звітності, можуть зосереджувати увагу на загальному державному секторі та охоплювати тільки суб'єкти господарювання, що виконують головні або неринкові функції уряду як свою основну діяльність, а фінансові звіти надають інформацію про всі види діяльності, контрольовані урядом, у тому числі й комерційну діяльність уряду. У МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» зазначаються вимоги щодо розкриття фінансової інформації загального державного сектору як частини усього комплексу уряду, який приймає обліковий принцип нарахування та вирішує розкривати таку інформацію.
36. У статистичних звітних моделях загальний державний сектор може включати загальнонаціональний, обласний та місцевий рівні уряду. У деяких юрисдикціях загальнонаціональні уряди можуть контролювати обласні та/або місцеві уряди, консолідувати такі уряди у своїх фінансових звітах, розробляти та вимагати оприлюднювати затверджений бюджет, який охоплює всі три рівні уряду. У таких випадках до фінансових звітів суб'єктів загальнонаціонального уряду слід застосовуватимуться вимоги цього Стандарту. Проте, якщо національний уряд не контролює обласні або місцеві уряди, то інформація про ці рівні не буде консолідуватися у його фінансових звітах. Замість цього, для кожного рівня уряду складатимуться окремі

фінансові звіти. Вимоги цього Стандарту застосовуватимуться лише до фінансових звітів державних суб'єктів господарювання у разі оприлюднення затверджених бюджетів або розділів бюджетів контрольованих ними суб'єктів господарювання та видів діяльності.

Багаторічні бюджети

37. Замість окремих щорічних бюджетів деякі уряди та суб'єкти господарювання складають та оприлюднюють багаторічні бюджети. Як правило, багаторічні бюджети містять низку щорічних бюджетів або цілі щорічних бюджетів. Затверджений бюджет по кожному річному періоду, що охоплюється багаторічним бюджетом, відображає застосування бюджетної політики, пов'язаної з багаторічним бюджетом по цьому періоду. У деяких випадках багаторічний бюджет передбачає перенесення невикористаних за один рік асигнувань на майбутній період.
38. Уряди та інші суб'єкти, які складають багаторічні бюджети, можуть застосовувати різні підходи до визначення свого первісного та остаточного бюджету, залежно від порядку його прийняття. Наприклад, уряд може прийняти дворічний бюджет, який містить два затверджених річних бюджетів; у цьому випадку за кожний річний період можна виділити первісний та остаточний бюджет. Якщо закон дозволяє витратити у другий рік невикористані асигнування з першого року дворічного бюджету, то первісний бюджет на другий рік буде збільшено на такі перенесені суми. У поодиноких випадках, коли уряд приймає дворічний або інший багаторічний бюджет, в якому передбачені бюджетом суми не розподілені по кожному річному періоду, то для з'ясування, які суми відносяться до кожного річного періоду при визначенні річних бюджетів для цілей цього Стандарту, може бути необхідним застосувати професійне судження. Наприклад, первісний та остаточний затверджений бюджет на перший рік дворічного періоду охоплюватиме будь-які затвержені придбання капіталу за дворічний період, які відбулись протягом першого року, разом з сумою періодичних доходів та витрат, що відносяться на цей рік. Неосвоєні кошти з першого річного періоду потім включаються до первісного бюджету на другий річний період, і цей бюджет, разом з будь-якими змінами та доповненнями, є остаточним бюджетом на другий рік. У разі затвердження багаторічних бюджетів, вітається, якщо суб'єкти господарювання наводитимуть додаткові примітки про відхилення фактичних сум від передбачених в бюджеті протягом бюджетного періоду.

Примітки щодо основи, періоду та сфери застосування бюджету

39. У примітках до фінансових звітів суб'єкт господарювання обов'язково повинен наводити пояснення основ бюджету та класифікації, прийнятих у затвердженому бюджеті.

40. Між обліковим принципом (касовим, нарахування або різновидом одного з них), за яким складається та представляється бюджет, та обліковим принципом фінансових звітів можуть існувати певні відмінності. Ці відмінності можуть проявлятися, коли облікова та бюджетна системи збирають інформацію з різних точок зору: бюджет може зосереджувати увагу на грошових потоках, або грошових потоках та певних договірних зобов'язаннях, тимчасом як у фінансових звітах відображається інформація про грошові потоки та нарахування.
41. Форми та схеми класифікації, прийняті для представлення затвердженого бюджету також можуть відрізнятися від прийнятих форм фінансових звітів. У затвердженому бюджеті статті можуть класифікуватись за таким самим принципом, який прийнято і для фінансових звітів, наприклад, за економічним характером (винагорода працівників, використання товарів та послуг тощо) або за функцією (охорона здоров'я, освіта тощо). Як альтернатива, статті в бюджеті можуть класифікуватися за конкретними програмами (наприклад, боротьба з бідністю або з інфекційними захворюваннями) або за компонентами програм, пов'язаними із запланованими результатами діяльності (наприклад, кількість студентів, що закінчили програми третього рівня або кількість операцій, зроблених в лікарнях за швидкою допомогою), що відрізняється від класифікації, прийнятої у фінансових звітах. Далі, поточний бюджет безперервної діяльності (наприклад, освіта або охорона здоров'я) може затверджуватись окремо від бюджету капітальних витрат (наприклад, на інфраструктуру або будівлі).
42. МСБОДС 1 вимагає від суб'єктів господарювання наводити у примітках до фінансових звітів інформацію про принцип їх складання та важливі аспекти прийнятої облікової політики. Розкриття бюджетного принципу та принципу класифікації, прийнятих для складання та представлення затверджених бюджетів допоможе користувачам краще зрозуміти взаємозв'язок між бюджетною та обліковою інформацією, яка наводиться у фінансових звітах.
43. **У примітках до фінансової звітності суб'єкт господарювання обов'язково повинен зазначати період затвердженого бюджету.**
44. Фінансові звіти подаються принаймні раз на рік. Бюджети можуть затверджуватись суб'єктами господарювання на рік або на багато років. Зазначення періоду, який охоплюється затвердженим бюджетом, у разі його неспівпадіння зі звітним періодом, прийнятим для фінансових звітів, допоможе користувачам таких фінансових звітів краще зрозуміти взаємозв'язок бюджетних даних з фінансовими звітами та порівняти з ними бюджет. Зазначення періоду, який охоплюється затвердженим бюджетом, у разі його співпадіння із звітним періодом, прийнятим для фінансових звітів, також буде корисним підтвердженням, особливо в юрисдикціях, де також складають проміжні бюджети та фінансові звіти.

45. У примітках до фінансової звітності суб'єкт господарювання обов'язково повинен зазначити суб'єктів, яких включено у затверджений бюджет.
46. Стандарти МСБОДС вимагають від суб'єктів господарювання складати та подавати фінансові звіти, в яких консолідуються всі ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання. На рівні уряду в цілому, складені за стандартами МСБОДС фінансові звіти охоплюватимуть бюджетні установи та ДКП, які знаходяться під контролем уряду. Проте, як зазначено у параграфі 35, затверджені бюджети, складені відповідно до моделей статистичної звітності, можуть не охоплювати діяльність уряду, що провадиться на комерційній або ринковій основі. Згідно з вимогами параграфа 31, передбачені бюджетом та фактичні суми відображаються за аналогічним принципом. Розкриття інформації про включені до бюджету суб'єкти господарювання дозволить користувачам визначити, якою мірою діяльність суб'єкту залежить від затвердженого бюджету та як бюджетна установа відрізняється від комерційного суб'єкту господарювання, відомості про який відображено у фінансових звітах.

Узгодження фактичних сум за аналогічним принципом та фактичних сум у фінансових звітах

47. Фактичні суми, відображені за аналогічним з бюджетом принципом згідно з параграфом 31, у випадках, якщо бюджет складено не за аналогічним принципом, слід узгоджувати з фактичними сумами, відображеними у фінансових звітах, окремо визначаючи будь-які відмінності, пов'язані з принципом, графіком виконання робіт або суб'єктом господарювання:
- (а) Якщо для бюджету прийнято принцип нарахування, то сукупний дохід сукупні витрати та чисті грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; або
 - (б) Якщо для бюджету прийнято не принцип нарахування, а будь-який інший принцип, то чисті грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Узгодження слід наводити у звіті про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум або у примітках до фінансових звітів.

48. Різниці між фактичними сумами, визначеними за аналогічним принципом, та фактичними сумами, визнаними у фінансових звітах, для зручності можуть бути класифіковані таким чином:
- (а) Різниці принципів, які виникають, якщо затверджений бюджет складено за принципом, відмінним від облікового принципу. Наприклад, якщо бюджет складено за касовим принципом або модифікованим касовим принципом, а фінансові звіти складено за принципом нарахування;

- (б) Різниці у часі, які виникають, якщо бюджетний період відрізняється від звітного періоду, відображеного у фінансових звітах; а також
- (в) Організаційні різниці, які виникають якщо бюджет не охоплює деякі програми або суб'єкти господарювання, які входять до складу суб'єкту, для якого складаються фінансові звіти.

Також можуть існувати різниці у формі та схемах класифікації, прийнятих для представлення фінансових звітів та бюджету.

49. Узгодження, яке вимагається згідно з параграфом 47 цього Стандарту, дозволить суб'єктові господарювання краще виконувати свої звітні обов'язки завдяки визначенню основних причин різниці між фактичними даними за бюджетним принципом та сумами, визнаними у фінансових звітах. Цей Стандарт не є перешкодою для узгодження головних та проміжних підсумкових сум, або кожного класу статей, представлених у порівнянні передбачених в бюджеті та фактичних сум з аналогічними сумами у фінансових звітах.
50. Деякі суб'єкти господарювання, що приймають однаковий обліковий принцип як для бюджетної документації, так і для фінансових звітів, повинні лише виявляти різниці між фактичними сумами в бюджеті та аналогічними сумами у фінансових звітах. Це можливо тоді, коли бюджет складається за такий самий період, охоплює такі самі суб'єкти та подається у такий самій формі як фінансові звіти. У таких випадках здійснювати узгодження необов'язково. Інші суб'єкти господарювання, що приймають однаковий обліковий принцип як для бюджетної документації, так і для фінансових звітів, можуть мати розбіжність, пов'язану з формою представлення, суб'єктами що звітують, або звітним періодом; наприклад, класифікація або форма представлення затвердженого бюджету може відрізнитися від фінансових звітів, включати лише некомерційну діяльність суб'єкта господарювання або багаторічний бюджет. Необхідність в узгодженні виникає тоді, коли між складеними за одним обліковим принципом бюджетом та фінансовими звітами існують різниці, пов'язані з формою представлення, періодом, суб'єктами господарювання.
51. Щодо суб'єктів господарювання, які для представлення затвердженого бюджету застосовують касовий принцип (або модифікований касовий принцип чи модифікований принцип нарахування), а для фінансової звітності – принцип нарахування, то основні підсумкові суми у звіті про порівняння передбачених у бюджеті та фактичних сум будуть узгоджуватися з чистим рухом коштів від операційної діяльності, чистим рухом коштів від інвестиційної діяльності та чистим рухом коштів від фінансової діяльності, як відображено у звіті про рух грошових коштів, складеним згідно з МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів».
52. **Розкривати порівняльну інформації щодо попереднього періоду, згідно з цим Стандартом, необов'язково.**

53. Цей Стандарт вимагає включати порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум до фінансових звітів суб'єктів господарювання, які оприлюднюють свій(ої) затверджений(ні) бюджет(и). Така вимога не зобов'язує розкривати порівняння фактичних сум за попередній період з бюджетом за цей попередній період, а також і не зобов'язує розкривати відповідне пояснення різниць між фактичними сумами та бюджетом за цей попередній період у фінансових звітах за поточний період.

Дата набрання чинності

54. **Суб'єкт господарювання обов'язково повинен застосовувати цей МСБОДС до щорічних фінансових звітів, які охоплюють періоди з 1 січня 2009 року. Дострокове застосування вітається. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до 1 січня 2009 року, то він обов'язково повинен зазначити цей факт.**
55. Коли суб'єкт господарювання переходить на складання звітності за принципом нарахування, як визначено у стандартах МСБОДС, після дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до щорічних фінансових звітів цього суб'єкту господарювання, які охоплюють періоди з дати прийняття.

Інструкція із запровадження: ілюстративні приклади

Ця інструкція додається до МСБОДС 24, але не є його частиною.

- А. Звіт про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум: бюджет за касовим принципом**
- Б. Метод додаткових граф: як щорічний бюджет, так і фінансові звіти складаються за принципом нарахування**
- В. Витяг з приміток**
- Г. Примітки, наведення яких вітається: дворічний бюджет за касовим принципом**

А. Звіт про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум: бюджет за касовим принципом

Для уряду XX за рік, що закінчується 31 грудня 20XX р.

Бюджет за касовим принципом (класифікація виплат за функцією)

Примітка: Бюджетний та обліковий принципи різні. Цей Звіт про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум складено за бюджетним принципом.

	Передбачені в бюджеті суми		Фактичні суми за аналогічним принципом	*Різниця: остаточний бюджет та факт
	Первісні	Остаточні		
(у грошових одиницях)				
НАДХОДЖЕННЯ				
Податки	X	X	X	X
Угоди про допомогу				
Міжнародні агентства	X	X	X	X
Інші гранти та допомога	X	X	X	X
Виручка: запозичення	X	X	X	X
Виручка: вибуття основних засобів	X	X	X	X
Комерційна діяльність	X	X	X	X
Інші надходження	X	X	X	X
Усього надходжень	X	X	X	X
ВИПЛАТИ				
Охорона здоров'я	(X)	(X)	(X)	(X)
Освіта	(X)	(X)	(X)	(X)
Охорона громадського порядку / безпека	(X)	(X)	(X)	(X)
Соціальний захист	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)
Житло та об'єкти соціально-побутового обслуговування	(X)	(X)	(X)	(X)
Відпочинок, культура та релігія	(X)	(X)	(X)	(X)
Економічні зв'язки	(X)	(X)	(X)	(X)
Інше	(X)	(X)	(X)	(X)
Усього виплат	(X)	(X)	(X)	(X)
ЧИСТІ НАДХОДЖЕННЯ / (ВИПЛАТИ)	X	X	X	X

* Графа «Різниця...» не є обов'язковою. Проте можна включити доречне порівняння фактичних сум з первісним або остаточним бюджетом.

Б. Метод додаткових граф

Для уряду XX за рік, що закінчується 31 грудня 20XX р.

Як щорічний бюджет, так і фінансові звіти складаються за принципом нарахування.

(Приклад лише для Звіту про фінансові результати. Для інших фінансових звітів складаються аналогічні форми.)

Факт 20XX-1	(у грошових одиницях)	Факт 20XX р.	Остаточний бюджет 20XX р.	Первісний бюджет 20XX р.	*Різниця: первісний бюджет та факт
	Доходи				
X	Податки	X	X	X	X
X	Збори, штрафи, пеня та ліцензії	X	X	X	X
X	Дохід від операцій з валютою	X	X	X	X
X	Трансферти від інших урядів	X	X	X	X
X	Інші доходи	X	X	X	X
X	Усього доходів	X	X	X	X
	Витрати				
(X)	Заробітна плата, виплати працівникам	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Гранти та інші трансфертні виплати	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Запаси та використані витратні матеріали	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Витрати на амортизацію	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Інші витрати	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Фінансові витрати	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Усього витрат	(X)	(X)	(X)	(X)
	Частка надлишку, що належить асоційованим особам				
X		X	X	X	X
X	Надлишок /(дефіцит) за період	X	X	X	X
	Належить Власникам				
X	контролюючого суб'єкту	X	X	X	X
X	Меншості	X	X	X	X
X		X	X	X	X

* Графа «Різниця...» не є обов'язковою. Проте можна включити доречне порівняння фактичних сум з первісним або остаточним бюджетом.

В. Витяг з приміток – для уряду Х

(Уряд Х подає затверджений бюджет за касовим принципом, а фінансові звіти – за принципом нарахування)

1. Бюджет затверджено за касовим принципом на основі функціональної класифікації. Затверджений бюджет охоплює фінансовий період з 1 січня 20XX р. по 31 грудня 20XX р. та включає всі суб'єкти господарювання у загальному державному секторі. До загального державного сектора входять всі суб'єкти, які вважаються державними міністерствами та відомствами у примітці хх (згідно з МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів контролювання»).
2. Законодавчим органом було затверджено (дата) первісний бюджет, а (дата) додаткове асигнування в сумі ХХХ на ліквідацію наслідків землетрусу в Північній області (дата). Більш докладно цілі та політика бюджету і подальші зміни пояснюються в операційному огляді та у звіті про виконання бюджету, оприлюдненим у зв'язку з фінансовими звітами.
3. Фактичне перевищення остаточного бюджету витрат на 15% (первісного – на 25%) на охорону здоров'я було викликано необхідністю ліквідації наслідків землетрусу. Більше істотних різниць між затвердженим остаточним бюджетом не було.
4. Бюджет та фінансові звіти складені за різними принципами. Фінансові звіти для уряду в цілому складені за принципом нарахування на основі класифікації за характером витрат у звіті про фінансові результати. Фінансові звіти – це консолідовані звіти, до яких включаються всі контрольовані суб'єкти господарювання, у тому числі й державні комерційні підприємства за фінансовий період з 1 січня 20XX р. по 31 грудня 20XX р. Фінансові звіти відрізняються від бюджету, затвердженого за касовим принципом та складеного лише для загального державного сектора, а й отже без державних комерційних підприємств та певних неринкових державних суб'єктів господарювання та видів діяльності.
5. Суми у фінансових звітах були перераховані за касовим принципом замість принципу нарахування та перекласифіковані за функціональною класифікацією на тій самій основі, що й затверджений остаточний бюджет. Крім того, для відображення фактичних сум за аналогічним принципом, як і в остаточному затвердженому бюджеті, суми у фінансових звітах були скориговані на різниці у часі, пов'язані з безперервними асигнуваннями та різницями

щодо охоплених суб'єктів господарювання (державних комерційних підприємств). Суми цих коригувань подані у таблиці нижче.

6. Нижче наведено узгодження між фактичними сумами, відображеними за аналогічним принципом у Звіті про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум, та фактичними сумами у Звіті про рух грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р. Фінансові звіти та бюджетні документи складаються за один і той самий період. Також існує і різниця щодо суб'єктів: бюджет складено для загального державного сектора, а у фінансових звітах консолідовані всі суб'єкти, контрольовані урядом. Також існує і різниця принципів: бюджет складений за касовим принципом, а фінансові звіти складені за принципом нарахування.

	Операційна діяльність	Фінансова діяльність	Інвестиційна діяльність	Усього
Фактична сума за аналогічним принципом, відображена у Звіті про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум	X	X	X	X
Різниця принципів	X	X	X	X
Різниця у часі	-	-	-	-
Різниця щодо суб'єктів	X	X	X	X
Фактична сума у Звіті про рух грошових коштів	X	X	X	X

(Це узгодження можна включити безпосередньо до Звіту про порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум або як примітку.)

Г. Примітки, наведення яких вітається: дворічний бюджет за касовим принципом: для уряду В за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р.

(у грошових одиницях)	Первісний дворічний бюджет	Цільовий бюджет на 1-ий рік	Переглянутий бюджет в 1-ому році	Фактичні суми за 1-ий рік за аналогічним принципом	Залишок, що переходить на 2-ий рік	Цільовий бюджет на 1-ий рік	Переглянутий бюджет в 1-ому році	Фактичні суми за 2-ий рік за аналогічним принципом	*Різниця: бюджет та факт за бюджетний період
НАДХОДЖЕННЯ									
Податки	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Угоди про допомогу	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Виручка: запозичення	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Виручка: вибуття основних засобів	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Комерційна діяльність	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Інші надходження	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Усього надходжень	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ВИПЛАТИ									
Охорона здоров'я	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Освіта	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Охорона громадського порядку / безпека	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Соціальний захист	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Житло та об'єкти соціально-побутового обслуговування	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Відпочинок, культура та релігія	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Економічні зв'язки	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Інше	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Усього виплат	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ЧИСТІ НАДХОДЖЕННЯ / (ВИПЛАТИ)	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* Ця графа не є обов'язковою. Проте можна включити доречно порівняння фактичних сум з первісним або остаточним бюджетом.

Основа для висновків

Ця Основа для висновків додається до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору, але не є його частиною.

Сфера застосування Стандарту

- ОВ1. У багатьох юрисдикціях законодавство або нормативна база вимагає від суб'єктів господарювання державного сектору, незалежно від того, чи це уряд, чи окрема державна установа, оприлюднювати бюджет(и), за який(і) вони несуть відповідальність. Розкриття такої інформації є обов'язковим в інтересах прозорості уряду. У деяких випадках уряд або державна установа, що не підпадає під дію такого закону або нормативного акту можуть добровільно прийняти рішення оприлюднити свій затверджений бюджет. Дія цього Стандарту розповсюджується на уряди та державні установи, що оприлюднюють затверджений(ні) бюджет(и), за який(і) вони несуть відповідальність.
- ОВ2. У затвердженому бюджеті відображаються фінансові характеристики планів уряду або іншої установи на наступний період, та надаються повноваження витратити кошти на види діяльності, що фінансуються з державного бюджету. Звітування про результати виконання бюджету у порівнянні з цими фінансовими планами підвищить прозорість фінансових звітів та є важливим елементом у виконанні обов'язків підзвітності суб'єктами, які зобов'язані або вирішили оприлюднити свій(ої) бюджет(и). Включення порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум до фінансових звітів дозволить надати фінансову інформацію, яка допоможе користувачам оцінити, чи були ресурси залучені, як очікувалось, та використані згідно з бюджетом(ами), затвердженим(ими) законодавчим або іншим повноважним органом. Для позначення сум, які виникають в результаті виконання бюджету в цьому Стандарті вживаються терміни «факт» або «фактична сума». У деяких юрисдикціях у такому ж значенні як «факт» або «фактична сума» можуть вживатися терміни «результат бюджету», «виконання бюджету» тощо.
- ОВ3. Багато урядів та державних установ, які оприлюднюють свої затверджені бюджети вже наводять у фінансових звітах фактичні суми у порівнянні з передбаченими в бюджеті. Також вони наводять пояснення істотних різниць між фактом та бюджетом у примітках до своїх фінансових звітів або в управлінському висновку та аналізі чи подібних звітах або у звіті про виконання бюджету чи подібних звітах, оприлюднених у зв'язку з їхніми фінансовими звітами. Для таких урядів та державних установ, передбачені в бюджеті та фактичні суми, як правило, порівнюються на рівні нагляду, затвердженого законодавчим або іншим подібним органом, а у разі перевищення бюджету наводяться пояснення істотних різниць.

РМСБОДС вважає, що така практика є коректною і видала цей Стандарт, щоб її підтримати та зобов'язати її використовувати всіх суб'єктів господарювання, які оприлюднюють свої затверджені бюджети.

- ОВ4. Цей стандарт не вимагає від суб'єктів господарювання ні оприлюднювати свої затверджені бюджети, ані зазначати вимоги щодо представлення затверджених бюджетів, які оприлюднюються. Це виходить за рамки сфери застосування цього Стандарту. Проте РМСБОДС зазначила, що у майбутньому розгляне можливість розробки МСБОДС, який буде регулювати ці питання.

Необхідність у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектора (?)

- ОВ5. МСБОДС 1 пояснює, що метою фінансових звітів є розкриття інформації для виконання зобов'язання суб'єкта господарювання звітувати про такі питання як фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів, а також надавати відомості, корисні для оцінки результатів його діяльності з точки зору вартості послуг, ефективності та досягнень. Також у даному стандарті зазначається, фінансова звітність може надавати користувачам інформацію про виконання суб'єктом господарювання затвердженого законом бюджету.
- ОВ6. До видання цього Стандарту МСБОДС 1 вітав, але не вимагав, щоб фінансові звіти включали порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум у разі складання фінансових звітів та бюджету за однаковим принципом. Проте, у деяких випадках, суб'єкт господарювання може оприлюднити затверджений бюджет, складений та представлений за іншим, ніж фінансові звіти принципом, і вирішити включити до фінансових звітів порівняння факту та бюджету. МСБОДС 1 не містить інструкцій щодо того, які деталі слід розкривати, або щодо способу представлення інформації за таких обставин. РМСБОДС вважає, що стандарти МСБОДС мають визначати такі питання.
- ОВ7. Цей Стандарт застосовується у випадку, якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний оприлюднювати свій(ої) затверджений(ні) бюджет(и) або приймає таке рішення добровільно. РМСБОДС вважає, що у таких випадках намір та дія законодавчого чи іншого органу або добровільна дія самого суб'єкту чітко означають, що суб'єкт господарювання є підзвітним громадськості за результати діяльності та виконання бюджету. РМСБОДС також вважає, що розкриття інформації про передбачені в бюджеті та фактичні суми є необхідним елементом підзвітності таких суб'єктів, а вимоги щодо забезпечення належного розкриття інформації у фінансових звітах слід включити до МСБОДС.

- ОВ8. Застосування вимог цього Стандарту до розкриття порівняння фактичних та передбачених в бюджеті сум у разі складення фінансових звітів та бюджету за однаковим принципом покращить виконання суб'єктом своїх обов'язків підзвітності щодо результатів його діяльності. Застосування вимог цього Стандарту у разі складення фінансових звітів та бюджету за різними принципами підвищить роль фінансових звітів у виконанні суб'єктом обов'язків підзвітності за виконання затверджених бюджетів.
- ОВ9. РМСБОДС розглянула питання, чи слід зобов'язувати або заохочувати всіх суб'єктів господарювання державного сектора, інших, ніж ДКП, оприлюднювати свої затверджені бюджети та виконувати вимоги цього Стандарту. РМСБОДС зазначила, що мета цього МСБОДС полягала не в тому, щоб визначити, чи слід оприлюднювати затверджені бюджети, та погодилась, що їй не слід висувати такі вимоги до суб'єктів господарювання або заохочувати їх це робити на додаток до всього іншого, доки нею не буде розглянута її роль у розробці вимог до бюджетної звітності. РМСБОДС також зазначила, що суб'єктам господарювання державного сектору, які не оприлюднюють свої затверджені бюджети, не заборонено застосовувати вимоги цього Стандарту, якщо вони приймуть таке рішення.

Порівняння із затвердженим бюджетом

- ОВ10. Цей Стандарт вимагає розкривати суми, передбачені в первісному та остаточному бюджеті, і фактичні суми за аналогічним принципом з сумами, передбаченими в бюджеті. Це зміцнює компонент виконання вимог підзвітності, визначений в МСБОДС 1. Користувачі фінансових звітів матимуть змогу виявити та визначити різниці між сумами у первісному і/або остаточному затвердженому бюджеті та відповідними фактичними сумами (що у бухгалтерському обліку часто називається «відхиленнями») по кожному розкритому рівню законодавчого нагляду.
- ОВ11. Цей Стандарт вимагає пояснити істотні різниці (позитивні чи негативні) між фактичними та передбаченими в бюджеті сумами у примітках до фінансових звітів, якщо таке пояснення не включено до інших оприлюднених документів, виданих у зв'язку з фінансовими звітами. РМСБОДС вважає, що розкриття такої інформації підвищить прозорість фінансових звітів та зміцнить підзвітність суб'єктів господарювання, які оприлюднюють свої бюджети. Пояснення таких різниць може бути включено до управлінського висновку та аналізу, огляду діяльності, звіту про виконання бюджету або подібного звіту, який видано у зв'язку з фінансовими звітами. РМСБОДС вважає, що у разі включення пояснення до таких звітів і посилання на такі звіти – до приміток до фінансової звітності, немає необхідності повторювати таке пояснення у фінансових звітах.

Розкриття первісного та остаточного бюджету

- ОВ12. Бюджети складаються до початку звітної періоду і стихійні лиха, зміни у політичних чи економічних умовах можуть викликати необхідність внесення змін до первісно затвердженого бюджету протягом бюджетного періоду. У деяких юрисдикціях повноваження щодо внесення таких змін надаються міністру фінансів або іншій посадовій особі подібного рангу. В інших юрисдикціях зміни мають бути схвалені законодавчим органом. Якщо такі зміни схвалені відповідним органом, вони є остаточним бюджетом на звітний період. РМСБОДС вважає, що наведення первісного та остаточного бюджету необхідно для того, щоб користувачі фінансових звітів усвідомлювали характер і обсяг змін первісного бюджету, які були внесені протягом звітної періоду.
- ОВ13. Зміни первісного бюджету можуть відбуватись в результаті змін в політиці, у тому числі змін пріоритетів уряду протягом звітної періоду, або в результаті непередбачених подій в економіці. РМСБОДС вважає, що наведення пояснення причин внесення змін до первісного бюджету протягом звітної періоду, у тому числі зазначення, чи були зміни первісного бюджету наслідком перерозподілу коштів в межах бюджету або інших чинників, є необхідним для виконання обов'язків підзвітності та стане важливим джерелом інформації для аналізу фінансового впливу мінливих економічних умов та змін у політиці. Пояснення може міститися у примітках до фінансових звітів або у звіті, оприлюдненому до, разом або у зв'язку з фінансовими звітами. Як зазначено вище стосовно пояснень відхилень від бюджету, РМСБОДС вважає, що у разі включення пояснення до таких звітів і посилання на такі звіти – до приміток до фінансової звітності, немає необхідності повторювати таке пояснення у фінансових звітах.

Прийняття бюджетного принципу та узгодження бюджетного та облікового принципів

- ОВ14. Складати фінансові звіти та бюджети, що підлягають затвердженню, суб'єкти господарювання можуть за різними принципами. Зокрема, деякі суб'єкти, які складають фінансові звіти за обліковим принципом нарахування, до бюджетів застосовують касовий принцип. Різниці між бюджетним та обліковим принципом включають різниці в часі, щодо суб'єктів та класифікації.
- ОВ15. Цей Стандарт вимагає представляти порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум за таким самим принципом (форма, термінологія, бюджетний принцип та класифікація), для таких самих суб'єктів та за такий самий період, що й для затвердженого бюджету. Це необхідно для того, щоб фінансові звіти відображали, якою мірою

фактичні суми використовувались згідно з бюджетом, прийнятим законодавчим органом. Завдяки цьому інформація розкриватиметься за аналогічним принципом, і демонструється відповідність фінансових звітів затвердженому бюджету. Отже у разі існування різниць принципів, у часі, або щодо суб'єктів відображені у фінансовій звітності суми необхідно перерахувати таким чином, щоб їх можна було порівняти з сумами у затвердженому бюджеті.

- ОВ16. Для того, щоб дозволити користувачам визначити взаємозв'язок між бюджетом та фінансовими звітами, цей Стандарт вимагає у разі складання фінансових звітів та бюджету не за аналогічним принципом узгоджувати відображені за бюджетним принципом фактичні суми з відповідними сумами у фінансових звітах, окремо зазначаючи будь-які різниці принципів, у часі та щодо суб'єктів. Якщо бюджет та фінансові звіти складаються за однаковим принципом, узгоджувати різниці не потрібно.

Представлення бюджетної та фактичної інформації

- ОВ17. Цей Стандарт дозволяє подавати бюджетну та фактичну інформацію в окремому звіті або, тільки у разі складення бюджету та фінансових звітів за аналогічним принципом, у додатковій графі наявних фінансових звітів. Гнучкість методу представлення дозволяє суб'єктам господарювання наводити порівняння у такий спосіб, який краще задовольняє потреби користувачів, водночас зберігаючи важливе місце для цієї інформації, що забезпечується її включенням до фінансових звітів. Заборона використовувати додаткову графу у разі складання бюджету та фінансових звітів за різними обліковими принципами є необхідною для того, щоб забезпечити порівняння передбачених в бюджеті та фактичних сум за аналогічним принципом.

Перше застосування

- ОВ18. Цей Стандарт був виданий РМСБОДС у грудні 2006 року. Застосовувати його слід для періодів, що починаються з 1 січня 2009 року. Така відстрочка у застосуванні має на меті забезпечити достатній час для суб'єктів господарювання для розробки та, якщо доречно, для узгодження процедур складання бюджету та фінансової звітності, часових періодів та включення суб'єктів господарювання. Дostroкове застосування вітається.
- ОВ19. РМСБОДС розглянув питання, чи надавати звільнення від застосування цього Стандарту на два роки після першого прийняття стандартів МСБОДС, але дійшов висновку, що необхідності в такому звільненні немає, оскільки при визначенні часу першого прийняття всіх МСБОДС суб'єкти господарювання оцінять та врахують вимоги цього Стандарту.

Звільнення від вимоги щодо розкриття порівнянних сум

- ОВ20. Цей Стандарт не вимагає ні включати у фінансові звіти за поточний період порівняння факту за попередній період з бюджетом за попередній період, ані наводити у фінансових звітах за поточний період пояснення різниць між фактом та бюджетом попереднього періоду.
- ОВ21. Увага в цьому Стандарті зосереджена на забезпеченні виконання обов'язку суб'єкту господарювання нести відповідальність за виконання затвердженого бюджету за поточний звітний період. Багато пояснень, які вимагаються цим Стандартом можна знайти в інших документах, оприлюднених у зв'язку з фінансовими звітами, але не включених до них. У РМСБОДС викликає стурбованість те, що вимога щодо розкриття порівняльної інформації призведе до інформаційного перевантаження та надто великого ускладнення звітних вимог і не буде в інтересах користувачів фінансових звітів.

Copyrights © December 2006 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 24 – Presentation of budget information in financial statements of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in December 2006 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Грудень 2006 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на permissions@ifac.org

МСБОДС 24 – Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у грудні 2006 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою.