

УДК
657.37: 378.4/.6

АМБАРЧЯН В., АМБАРЧЯН М.
Київський національний університет технологій та дизайну

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ВНЗ УКРАЇНИ, ВЕЛИКОБРИТАНІЇ ТА США: ПОРІВНЯННЯ СТАНДАРТІВ ПОДАННЯ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Мета: дослідження полягає в порівнянні структури та інформаційного наповнення фінансових звітів вищих навчальних закладів України, Великобританії та США.

Методика: застосовано методи індукції, дедукції, аналогії, порівняння, групування, табличним, графічним та методом інформаційно-логічного аналізу.

Результат: проведено порівняння складу пакетів звітності ВНЗ України, Великобританії та США, встановлено ключові відмінності кількісного та якісного інформативного наповнення звітних форм.

Наукова новизна: в результаті проведеного дослідження наведено рекомендації із вдосконалення структури пакету фінансової звітності ВНЗ шляхом розкриття додаткової інформації про результати господарської діяльності установ.

Практична значимість: отримані результати дослідження доцільно використовувати в процесі вдосконалення складу пакету фінансової звітності вітчизняних ВНЗ.

Ключові слова: фінансова звітність, ВНЗ, розпорядники бюджетних коштів, суб'єкт державного сектора.

Державні вищі навчальні заклади України класифікуються як бюджетні установи та функціонують за рахунок бюджетних коштів загального та спеціального фондів. Використання бюджетних ресурсів визначає необхідність звітування перед розпорядниками вищого рівня та органами казначейства про відповідність фактичних доходів та видатків запланованим сумах. Проте звітів про результати діяльності потребують не тільки вищі органи управління. Громадяни – платники податків – у відповідь на сплачені до бюджету кошти вимагають оприлюднення даних про доходи та видатки установ для здійснення контролю за ефективністю витрачання бюджетних ресурсів.

Актуальність дослідження визначається необхідністю пошуку шляхів підвищення репрезентативності звітності бюджетних установ, що дозволить користувачам отримувати обсяг інформації, достатній для здійснення контролю за доцільністю витрачання бюджетних коштів та отримання доказів для притягнення до відповідальності винних у розкраданні коштів осіб.

Особливо гостро проблема відкритості інформації про господарську діяльність стосується закладів бюджетної сфери, що фінансуються за рахунок загального та спеціального бюджетних фондів.

Відповідно до ст. 79 Закону України «Про вищу освіту» інформація про «процедури та результати прийняття рішень і провадження діяльності у сфері вищої

освіти підлягає обов'язковому оприлюдненню на офіційних веб-сайтах та у засобах масової інформації, на інформаційних стендах та в будь-який інший спосіб» [1, ст. 79]. Деталізоване пояснення даного положення Закону викладене в Наказі №166 Міністерства освіти і науки України «Деякі питання оприлюднення інформації про діяльність вищих навчальних закладів». Згідно з Наказом №166 керівництво вищих навчальних закладів з 1 березня 2015р. зобов'язане розміщувати на офіційних веб-сторінках установ інформацію про процес та результати господарської діяльності, що включає також «річний, в тому числі фінансовий, звіт про діяльність ВНЗ» [2, п. 1.2].

Вимоги Міністерства освіти про публічність фінансової інформації зумовлюють необхідність вдосконалення структури та інформаційного наповнення звітності вітчизняних ВНЗ, що дозволить зробити їх більш репрезентативними і зрозумілими для громадськості. В таких умовах незамінним стає досвід формування звітності суб'єктами державного сектору високорозвинених країн. В якості об'єктів дослідження обрано систему фінансового звітування ВНЗ Великобританії та США.

Завдання дослідження полягає у вивченні нормативного забезпечення складання та подання звітності ВНЗ України, Великобританії та США, порівнянні структури та інформаційного наповнення пакетів звітності провідних університетів вищезазначених країн, а також вдосконаленні складу звітності вітчизняних ВНЗ – розпорядників бюджетних коштів.

Децентралізація влади надає закордонним ВНЗ як самостійним суб'єктам господарювання широкі повноваження в провадженні діяльності, що передбачає можливість самостійного заробляння коштів та їх використання максимально ефективно з урахуванням ринкових умов та жорсткої конкуренції на ринку освітніх послуг. В свою чергу, система функціонування вітчизняних ВНЗ характеризується високим рівнем централізації і зарегульованістю. Централізація в управлінні ВНЗ проявляється в тому, що університети не є самостійними суб'єктами господарювання, оскільки не мають прав витратити зароблені кошти відповідно до власних потреб. Навіть ті доходи ВНЗ, що отримуються в результаті надання платних послуг та не становлять частину бюджетних ресурсів, стають об'єктом контролю з боку казначейства і класифікуються як «доходи спеціального фонду». Вони можуть витратитися на конкретну мету відповідно до економічної класифікації видатків.

Саме тому основною умовою розвитку сфери вищої освіти є збереження зароблених коштів в межах суб'єкта господарювання та їх ефективне використання, що означає децентралізацію влади та передачу повноважень самоуправління університетам. Друга ознака діяльності ВНЗ – надмірна регульованість сфери освіти, втім, як і всієї економіки України. Розширення самостійності ВНЗ та зменшення кількості дозвільних документів дозволить підвищити ефективність роботи закладів освіти, суттєво зменшуючи при цьому витрати трудових та матеріальних ресурсів. Таким чином, дерегуляція та децентралізація влади мають

стати пріоритетними напрямками реформування системи освіти, що дозволить підвищити якість їх роботи та, відповідно, якість освітніх послуг.

Із затвердженням важливих для української держави європейських принципів дерегуляції та децентралізації в сфері вищої освіти, а також публічності інформації про діяльність суб'єктів владних повноважень, виникає необхідність вдосконалення структури та змісту звітів ВНЗ – підвищення їх інформативності та зрозумілості для користувачів.

З метою вдосконалення структури та змісту звітності вітчизняних ВНЗ доцільним є ознайомлення із стандартами складання та подання звітності університетами розвинених країн Заходу. Об'єктами дослідження обрано університети США та Великобританії. Структура звітності ВНЗ визначається спеціальними нормативними положеннями: у Великобританії – Практичними рекомендаціями обліку для закладів подальшої і вищої освіти, розробленими Радою з практичних рекомендацій бухгалтерського обліку [3], в США - Положенням №35 «Базові фінансові звіти для державних коледжів та університетів, їх обговорення та аналіз», розробленим Радою з державних стандартів бухгалтерського обліку [4]. Вітчизняні університети складають звітність відповідно до Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів №44 [5], проте з 1 січня фінансові звіти подаються відповідно до положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [6].

Відмінності в структурах фінансових звітів та обсягах інформації, що подається, доцільно проілюструвати шляхом порівняння пакетів фінансової звітності вітчизняних ВНЗ, університетів Великобританії та США. В якості об'єктів порівняння обрано провідні ВНЗ цих країн – Національний університет «Києво-Могилянська академія» (Україна) [7], Оксфордський університет (Великобританія) [8] та Йельський університет (США) [9]. Класифікаційні ознаки та відмінності в структурі звітності представлені в Таблиці 2.

Таблиця 2

Порівняння пакетів фінансової звітності ВНЗ

№	Ознака	НУ КМА	Оксфордський університет	Йельський університет
1	Рівні розкриття інформації	Фінансова звітність, бюджетна звітність, публічний звіт	Управлінська звітність, консолідована фінансова звітність, примітки до річної фінансової звітності	Консолідована фінансова звітність, управлінська звітність
2	Відповідність регулятивним актам	Структура і зміст фінансової та бюджетної звітності повністю відповідає вимогам Порядку [5]. Відсутність звітних форм № 4-3д, № 4-3м, № 4-4д та № 4-3д.1, № 4-3м.1 пояснюється відсутністю необхідної до заповнення інформації	Структура фінансової звітності відповідає Рекомендаціям [3]. Окрім визначених обов'язкових звітів, управлінська звітність доповнена аналізом основних статистичних показників протягом п'яти років	Структура та зміст фінансової звітності відповідає вимогам до подання фінансових звітів університетами, що здійснюють бізнес діяльність, тобто функціонують як незалежні комерційні установи
3	Фінансова звітність	«Баланс» (ф. № 1) «Звіт про результати фінансової діяльності» (ф. № 9д, № 9м) «Звіт про рух грошових коштів»	Баланс, Консолідований звіт про грошові надходження та видатки, Консолідований звіт про рух грошових коштів	Консолідований звіт про фінансовий стан Консолідований звіт про діяльність Консолідований звіт про рух грошових коштів
4	Бюджетна звітність	6 форм бюджетної звітності відповідно до Порядку №44	відсутня	відсутня
5	Управлінська звітність	Публічний звіт: подання рейтингів університету за різними ознаками, короткий огляд бюджетних надходжень і видатків, результати набору студентів за освітньо-кваліфікаційними рівнями, характеристика наукових проектів і публікацій, результати фінансування проектів	Аналіз основних статистичних показників протягом останніх п'яти років, огляд результатів операційної та фінансової діяльності, звіт про внутрішній контроль та управління ризиками, оцінка стратегічного ризику, незалежний аудиторський звіт, органи управління університету	Звернення віце-президента з питань фінансової та бізнес діяльності, фінансові результати діяльності, огляд доходів та витрат від операційної діяльності, операцій із необоротними активами, ендавмент фондами, Звіт незалежного аудитора

<i>Продовження Таблиці 2</i>				
6	Рівень самостійності університету	Установа повністю підзвітна державному казначейству та головним розпорядникам бюджетних коштів; доходи і видатки загального та спеціального фондів плануються та затверджуються органами казначейства	Університет є повністю незалежною установою, що має власні джерела фінансування, не отримує кошти із державного або місцевого бюджетів	Університет є повністю незалежною установою, що має власні джерела фінансування, не отримує кошти із державного або місцевого бюджетів

Вимогами Порядку №44 [5] передбачено складання двох пакетів звітності – фінансової та бюджетної, проте жодним чином не окреслено необхідність подання управлінських звітів. В свою чергу, звітність університетів Великобританії включає виключно пакет фінансової звітності. Університети США мають право складати фінансову звітність за однією з трьох методик залежно від типу діяльності: виключно фінансову за умов повного самоврядування установи, фінансові звіти та звіти щодо управління державними та бізнес фондами у випадку часткового фінансування за рахунок бюджетних коштів, а також фінансову звітність та звіти щодо управління державними фондами та фондами надання внутрішніх послуг у випадку повного державного фінансування. Отримані результати дозволяють стверджувати, що між наявністю бюджетної звітності та рівнем самоврядності установи існує обернена залежність – чим більша кількість бюджетних звітів, тим, відповідно, вища залежність університету від бюджетних коштів, витрачання яких вимагає подання повних звітів про результати таких операцій. Таким чином, вітчизняна система звітності ВНЗ підтверджує їх повну підпорядкованість органам казначейства та майже відсутність джерел самофінансування.

Особливо чітко відмінність в механізмах господарювання ВНЗ країн Заходу та України проявляється в джерелах фінансування діяльності установ. Вітчизняні університети фінансуються за рахунок коштів загального фонду (видатків із державного бюджету) і коштів спеціального фонду (платні послуги, реалізація необоротних активів, благодійні внески, гранти, дарунки, кошти міжнародних організацій).

Джерела надходження грошових коштів університетів США можна розділити на дві групи: фондів надходження та інвестиційні операції. Фондові надходження включають надходження коштів із державних фондів (загальні і спеціальні фонди), бізнес-фондів (фонди підприємницької діяльності, фонди надання внутрішніх послуг), довірчих фондів (пенсійні, цільові, інвестиційні фонди). Види фондів операцій залежать від типу господарської діяльності університету – виконання бізнес-програм, бізнес діяльності або поєднання обох вищезазначених типів.

Інвестиційна діяльність включає придбання боргових фінансових інструментів (облігацій), операції із ендавмент-фінансування, надання кредитів.

Університети Великобританії, як заклади, що не подають бюджетної звітності та здійснюють діяльність як самостійні суб'єкти господарювання, фінансуються виключно за рахунок власних джерел, що включають: гранти, плата за навчання, дослідницькі гранти, доходи від проведення конференцій, доходи за операціями з ендавмент-фінансування, доходи від розміщення депозитів, придбання пайових та боргових фінансових інструментів.

Таким чином, головна відмінність в джерелах фінансування вітчизняних та зарубіжних університетів полягає в невикористанні ВНЗ України фінансових інструментів як джерел надходження додаткових фінансових ресурсів. Відсутність активної позиції на ринку фінансових інструментів об'єктивно спричинена нерозвиненістю вітчизняного фінансового ринку (операції з пайовими, борговими та похідними фінансовими інструментами). Другою причиною незалучення ВНЗ до операцій фінансового та інвестиційного характеру є їх повна підконтрольність органам казначейства і неможливість за власною ініціативою та на власний розсуд вкладати тимчасово вивільнені ресурси з метою отримання додаткових доходів.

Висновки. З метою реформування системи освіти, що полягає в приведенні організації діяльності ВНЗ України у відповідність принципам роботи закладів освіти країн Європейського Союзу, вищому керівництву держави першочергово необхідно збільшити самостійність університетів щодо заробляння та витрачання коштів, зменшити кількість дозвільних документів та звітних форм. Поступове переведення закладів вищої освіти на самостійне функціонування через залучення інвесторів та спонсорів, здійснення фінансових та інвестиційних операцій дозволить значно зменшити їх залежність від бюджетних ресурсів, підвищити ефективність діяльності та рівень забезпеченості засобами господарювання.

Децентралізація та дерегуляція в сфері вищої освіти звичайно призведе до необхідності модифікації форм звітності ВНЗ: з метою розкриття інформації окремо про використання бюджетних коштів та окремо про результати самостійної господарської діяльності. У випадку, якщо в майбутньому окремі ВНЗ України перейдуть на самостійну систему фінансування, для них зникне потреба в складанні та поданні Звіту про фінансовий результат в частині видатків бюджету та виконання бюджету. Отже, в умовах розширення самостійності університетів доцільним є розробка стандартів складання та подання фінансових звітів в розрізі трьох варіантів фінансування: повного бюджетного забезпечення, використання як бюджетних коштів так і здійснення самостійної бізнес-діяльності, а також фінансової незалежності від державних асигнувань.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про вищу освіту» [Електронний ресурс] : прийнятий Верховною Радою України № 1556-VII від 01.07.2014 р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Наказ «Деякі питання оприлюднення інформації про діяльність вищих навчальних закладів» [Електронний ресурс] : прийнятий Міністерством освіти і науки України №166 від 19.02.2015р.– Режим доступу : <http://old.mon.gov.ua/ua>.
3. Statement of recommended practice: Accounting for further and higher education / Universities UK. – July 2014. – 80 pp.
4. Statement №35 of the Governmental Accounting Standards Board “Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for Public colleges and universities” / Governmental Accounting Standards Series. - №176-B. – November, 1999. – 55 pp.
5. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : Затв. наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс] : Затв. наказом Міністерства фінансів України №1541 від 28.12.2009р.
7. Фінансова та бюджетна звітність Національного університету «Києво-Могилянська Академія» за 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukma.edu.ua/images/docs/FinZvit2014.pdf>
8. University of Oxford. Financial Statements 2013/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ox.ac.uk>.
9. Yale Financial report 2013-2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://finance.yale.edu>.

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ВУЗ УКРАИНЫ, ВЕЛИКОБРИТАНИИ И США: СРАВНЕНИЕ СТАНДАРТОВ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

АМБАРЧЯН В. С., АМБАРЧЯН М. С.

Киевский национальный университет технологий и дизайна

Цель. Цель исследования состоит в сравнении структуры и информационного наполнения финансовых отчетов ВУЗ Украины, Великобритании и США.

Методика. Для достижения поставленной цели исследования автором использовано метод индукции, дедукции, аналогии, сравнения, группирования, табличный, графический и информационно-логического анализа.

Результаты. За результатами исследования проведено сравнение пакетов финансовой отчетности ВУЗ Украины, Великобритании и США, определены ключевые отличия количественного и качественного информативного наполнения отчетных форм.

Научная новизна. В результате проведённого исследования приведены рекомендации по усовершенствованию структуры пакета финансовой отчетности ВНЗ путем представления информации о результатах хозяйственной деятельности учреждений.

Практическая значимость. Полученные результаты исследования целесообразно использовать в процессе усовершенствования структуры финансовой отчетности отечественных ВУЗ.

Ключевые слова: *финансовая отчетность, ВУЗ, распорядители бюджетных средств, субъект государственного сектора.*

FINANCIAL REPORTS OF UKRAINIAN, BRITISH AND THE USA HIGHER EDUCATIONAL INSTITUTIONS: COMPARISON OF THE STANDARDS OF FINANCIAL STATEMENTS PRESENTATION

AMBARCHIAN V., AMBARCHIAN M.

Kyiv National University of Technologies and Design

Purpose. The aim of research is dedicated to comparison of the structure and informational content of Ukrainian, the USA and British higher educational institution financial reports.

Methodology. In order to attain the determined aim the methods of induction, deduction, analogy, comparison, grouping, tabular and informational and logical analysis are implemented.

Findings. The research resulted in comparison of comprehensive report structure of Ukrainian, the USA and British universities, as well as in determination of the distinctions of the quantitative and qualitative content of the statements.

Originality. The authors presented recommendations regarding improvement of the structure of domestic university comprehensive financial report through disclosure of additional information related to activity results.

Practical value. The research results may be implemented in order to improve comprehensive financial report structure of the domestic universities.

Keywords: *financial report, higher educational institutions, disposers of budget resources, governmental entity.*