

## ФІНАНСИ ТА ІНВЕСТИЦІЙНО – БУДІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 657.372.1

### АНАЛІЗ ІННОВАЦІЙ ТА ВІДМІННОСТЕЙ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ В ПОРІВНЯННІ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.108.250

Васильєва В. Г., к.е.н.,  
Афанасьєва Д. С.

*Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро*

У статті наведено результати дослідження змін у законодавстві щодо складання звітності бюджетними установами відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Проаналізовано відповідність звітності бюджетних установ вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Висвітлено основні проблеми, що пов'язані із формами звітності. Мета роботи: дослідити звітність бюджетних установ з точки зору міжнародних стандартів та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Завдання: розглянути зміни у звітності за НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»; проаналізувати склад та порядок складання звітності бюджетних установ; їх відповідність вимогам міжнародних стандартів. Із сукупності загальнонаукових методів використано методи дедукції (для вивчення елементів фінансових звітів) та індукції (для формування висновків щодо належності сукупності об'єктів обліку до певного елементу фінансового звіту), метод порівняння використано для виявлення відповідності фінансової звітності бюджетних установ вимогам МСБОДС, теоретичний метод. Визначено, що державний сектор має складати нові форми звітності, що значно відрізняються від попередніх, також визначено причини реформування бухгалтерського обліку. Оглянуті проблеми системи АС «Є-Звітність», що має на меті спрощення обліку. Визначено, що поняття «фінансової звітності» акцентовано на підприємствах.

**Ключові слова:** фінансова звітність; державний сектор; електронна звітність; стандарти обліку

UDC 657.372.1

### ANALYSIS OF INNOVATIONS AND DIFFERENCES IN THE FORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS OF BUDGET INSTITUTIONS IN UKRAINE IN COMPARISON WITH INTERNATIONAL STANDARDS

DOI 10.30838/ P.ES.2224.231018.108.250

Vasileva V., PhD in Economics  
Afanasiyeva D.

*University of Customs and Finance, Dnipro*

© Васильєва В. Г., к.е.н., Афанасьєва Д. С., 2018

The article presents the results of a research the changes in legislation on reporting by budgetary institutions in accordance with national accounting standards (standards) in the public sector. The compliance of reporting of budgetary institutions with the requirements of international standards of financial reporting is analyzed. The main problems related to reporting forms are highlighted. Objective: to research the reporting of budgetary institutions in terms of international standards and national accounting standards in the public sector. Objective: to consider changes in reporting on NAPS in the public sector 101 «Submission of financial statements»; to analyze the composition and procedure for compilation of reports of budgetary institutions; their conformity to the requirements of international standards. From the set of general scientific methods, methods of deduction (for studying elements of financial reports) and induction (for drawing conclusions about the membership of a set of objects of accounting to a certain element of the financial report) and the method of comparison was used to identify the compliance of financial statements of budgetary institutions with the requirements of IPSAS and the theoretical method were used. The public sector has to compile new forms of reporting, which significantly differ from the previous ones, and also the reasons for accounting reformation were determined. The problems of the system «E-Reporting» aimed at simplifying accounting are investigated. It is determined that the concept of «financial reporting» is accentuated at enterprises in law.

**Keywords:** financial reporting; public sector; electronic reporting; accounting standards

**Актуальність проблеми:** Україна приймає участь у інтеграційних процесах та глобалізації світової економіки, що спричиняють необхідність уніфікованих підходів для збирання, систематизації та подання інформації щодо економічного стану суб'єктів господарювання, яка буде зрозумілою для всіх зацікавлених користувачів. На сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, плану рахунків, форм фінансової звітності, типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи та відповідних інструкцій і рекомендацій, відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі.

**Аналіз останніх наукових досліджень:** Дослідженнями проблем у бюджетній сфері займаються такі науковці як І. А. Андреев, П. Й. Атамас, А. М. Белов, Ф. Ф. Бутинець, П. Т. Ворончук, Є. П. Дєдков, Р. Т. Джога, З. У. Жутова, А. Г. Зверев, С. Я. Зубілевич, Д. О. Панков, В. І. Самборський, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, І. Д. Фаріон, О. О. Чечуліна. Найбільшу увагу у науковій літературі науковцями приділено саме теоретичним аспектам бухгалтерського обліку в державному секторі,

методологічним, методичним та організаційним проблемам у зв'язку із запровадженням Національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Мета роботи:** Дослідити звітність бюджетних установ з точки зору міжнародних стандартів та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Викладення основного матеріалу дослідження:** Фінансова звітність є невід'ємною частиною бухгалтерського обліку у державному секторі та лише нещодавно зазнала кардинальних змін. Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, відбувається реформування системи обліку та її удосконалення з урахуванням вимог міжнародних стандартів[7]. Завданнями таких змін є: підвищення рівня відкритості, достовірності та прозорості фінансової звітності з метою забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів; забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн; забезпечення консолідації фінансової звітності на різних рівнях; запровадження якісно нової системи підготовки та перепідготовки кадрів бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору; підвищення статусу керівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору та ефективності їх діяльності.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», термін «фінансова звітність» наводиться з позиції підприємства: «фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства», хоча, відповідно до статті 2: «Закон поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства»[1]. Таким чином у фактично головному Законі акцент будується на підприємствах, а не на інших юридичних осіб, хоча і зазначається про поширення на них. На думку авторів, краще або розширити поняття фінансової звітності, враховуючи

розмаїття організаційно-правових форм, або ж замінити на «юридичні особи».

Не дивлячись на деяку суперечливість, поняття фінансової звітності можна порівняти, звернувшись до Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (далі – стандарт 101) та Міжнародного стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС 1).

У таблиці 1. наведено приклади визначень поняття «фінансова звітність» у Законі та стандарті 101 та МСБОДС 1[2,4].

*Таблиця 1 – Відображення визначення фінансової звітності у нормативно-правовому акті та стандартах*

Визначення	Нормативно-правовий акт або стандарт
Фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»
Фінансові звіти загального призначення – це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, спеціально складених відповідно до їхніх конкретних інформаційних потреб. Користувачі фінансових звітів загального призначення – це всі платники податків, представники законодавчої влади, кредитори, постачальники, представники засобів масової інформації та інші.	МСБОДС 1 - ПОДАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

*Джерело: розроблено авторами за[1,2,4]*

Відповідно до таблиці, міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора 1 «подання фінансових звітів» концентрує увагу саме на користувачах звітності та загальності призначення фінансових звітів. Крім того, поняття значно розширене.

З початку 2017 року усі бюджетні установи склали фінансову звітність за новими формами, які стали більш наближені до міжнародних стандартів. Але передумови для реформування фінансової звітності стали чинники, відображені на рисунку 1. за думкою Титикало В.С. [9].

Форми звітності складаються відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі

101, де надаються 4 форми звітності і згадка про 5-ту форму, яка виноситься окремо і має власну виокремлену форму.



*Рис 1. Передумови реформування фінансової звітності за думкою Титикало В.С.  
Джерело: розроблено автором за [9]*

Паралельно із згаданим стандартом чинним є його чернетка: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», де зазначаються аналогічні форми фінансової звітності, але з досить суттєвими змінами: коди трьохзначні, пропущені рядки, відсутні так і наявні окремі статті, змінені назви розділів звітів [6]. Зазначений стандарт дещо суперечить діючому на сьогодні, хоча обидва є чинними.

Відповідно до діючого стандарту, бюджетні установи складають такі форми звітності: баланс (форма 1-дс), звіт про фінансові результати (2-дс), звіт про рух грошових коштів (3-дс), звіт про власний капітал (4-дс) і примітки до фінансової звітності (5-дс).

Реформування фінансової звітності має на меті наближення її до міжнародних стандартів, але звітність все-таки буде мати відмінності.

Баланс (1-дс) має поділ активи і пасиви, що у свою чергу поділяється на розділи: нефінансові активи, фінансові активи, витрати майбутніх періодів, власний капітал та фінансовий результат, зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів. Якщо звернутися до міжнародних стандартів, то структура балансу дещо відрізняється. У

таблиці 2. наведені назви розділів форми звітності «Баланс» у тому порядку як вони зазначені у формі.

*Таблиця 2 – Порівняння послідовності розділів балансу за національним стандартом та міжнародним*

Баланс за національним стандартом	Баланс за міжнародним стандартом
I. Нефінансові активи	I. Поточні активи
II. Фінансові активи	II. Непоточні активи
III. Витрати майбутніх періодів	--
I. Власний капітал та фінансовий результат	I. Поточні зобов'язання
II. Зобов'язання	II. Непоточні зобов'язання
III. Забезпечення	--
IV. Доходи майбутніх періодів	--

*Джерело: розроблено авторами за [4]*

Таким чином, Баланс за національним стандартом містить розділи, що розташовані навпаки: на першому місці менш ліквідні активи, а на другому більш ліквідні. Аналогічна ситуація із пасивом, де поточні зобов'язання і непоточні розташовуються навпаки, на відміну від міжнародного стандарту. Слід відмітити, що баланс має допоміжні розділи: забезпечення, витрати та доходи майбутніх періодів.

Звіт про фінансові результати кардинально відрізняється від минулої: містить поділ на розділи I. Фінансовий результат діяльності, II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету, III. Виконання бюджету (кошторису), IV. Елементи витрат за обмінними операціями.

Міжнародний стандарт розподіляє форму на два методи: за класифікацією витрат а функцією та за класифікацією витрат за характером. В національному стандарті не вказано який відображається метод, але другий розділ фінансової звітності конкретизує який метод обрано. Крім того у підсумку за міжнародним стандартом застосовується «надлишок», а не «профіцит». У таблиці 3 відображено порівняння структури звіту про фінансові результати за національним та міжнародним стандартами.

Звіт про рух грошових коштів за міжнародним стандартом виводиться в окремий «МСБОДС 2»[3].

Інформація про рух грошових коштів суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансових звітів інформацію про відповідальність і прийняття рішень. Інформація про рух грошових коштів дозволяє користувачам визначити, яким чином суб'єкт

господарювання державного сектору отримав грошові кошти, необхідні для фінансування власної діяльності, і спосіб, у який ці кошти були використані. Для оцінювання рішень щодо розподілу ресурсів, наприклад, на забезпечення сталої діяльності суб'єкта господарювання, користувачам необхідно розуміти час надходження грошових коштів і впевненість у ньому.

*Таблиця 3 – Порівняння послідовності розділів звіту про фінансові результати за національним стандартом та міжнародним*

<b>Звіт про фінансові результати за національним стандартом</b>	<b>Звіт про фінансові результати за міжнародним стандартом</b>
I. Фінансовий результат діяльності	Операційний дохід
II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету	Операційні витрати
III. Виконання бюджету (кошторису)	Неопераційний дохід (витрати)
IV. Елементи витрат за обмінними операціями	Чистий надлишок / (дефіцит) за період

*Джерело: розроблено авторами за [4]*

Міжнародний стандарт зазначає, що обрати можна два методи: прямий і непрямий. Прямий метод -- розкриваються основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів, а непрямий -- чистий надлишок або дефіцит коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочень або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності. Але національне положення не має такого чіткого поділу. Важливо відмітити, що крім рекомендації до форми звітності, міжнародний стандарт звертає увагу на примітки до форми: грошові кошти та їх еквіваленти включають готівку в касі і залишки на рахунках у банках, а також інвестиції в інструменти грошового ринку.

Звіт про власний капітал за міжнародними стандартами має подібний вигляд і у національному стандарті[4].

Форма «примітки до фінансової звітності» (5-дс) намагається охопити як найбільше інформації по бюджетній установі, включаючи розділи, які є специфічними. Порівняно із міжнародними стандартами, дана форма не має опису облікової політики, особливо методи оцінки. Хоча частково розкриваються аспекти облікової політики[5].

Проблемою міжнародних стандартів для України є той факт, що переклад їх здійснювався досить далеко у часі, хоча вони оновлюються на відповідному ресурсі IPSAS[10]. Якщо звернутися до стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, то чіткого терміну коли має бути переклад не вказано[8].

В рамках реалізації Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.11.2016 N 1038, Державною казначейською службою України створена Система подання електронної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів і державними цільовими фондами (АС "Є-Звітність").

АС «Є-Звітність» надає можливість: заповнити в електронному вигляді затверджені форми фінансової звітності, перевірити, підписати електронним цифровим підписом та подати до органу Казначейства за місцем обслуговування; на підставі даних бухгалтерського обліку, скласти бюджетну звітність за формами та з дотриманням вимог Порядку № 44, перевірити її, заповнити форми щодо розкриття елементів бюджетної звітності; головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів, контролювати стан складання та подання звітності до органу Казначейства; здійснювати автоматизовану консолідацію усіх форм фінансової та бюджетної звітності на кожному рівні консолідації; прискорити перевірку органами Казначейства звітності, в тому числі на відповідність даним бухгалтерського обліку органів Казначейства, що формуються в інформаційній системі Казначейства.

Така система полегшує заповнення звітності, але є проблеми: не всі бюджетні установи достатньо обладнані та мають стабільний доступ; та необхідно забезпечити стабільну роботу серверів з боку Казначейства; відсутність належної ІТ-інфраструктури та програмного забезпечення у суб'єктів державного сектору та обмеженість фінансових ресурсів для їх модернізації; відсутність (обмеженість) кадрового потенціалу, недостатній рівень професійної кваліфікації працівників бухгалтерських служб.



Отже, фінансова звітність за національними стандартами має свої особливості, порівняно із міжнародними стандартами. Державний сектор відтепер складає п'ять форм звітності: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності. Фінансова звітність має суттєві відмінності від міжнародних стандартів. Для автоматизації звітності була створена АС «Є-Звітність», але є проблеми відсутність належної ІТ-інфраструктури та програмного забезпечення у суб'єктів державного сектору та обмеженість фінансових ресурсів для їх модернізації.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999, № 996-XIV [Електронний ресурс] / Веб-портал Законодавство України, Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20180701>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів [Електронний ресурс] / Веб-портал Міністерство фінансів України – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 2 – Звіт про рух грошових коштів [Електронний ресурс] / Веб-портал Міністерство фінансів України – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024).
4. Наказ МФУ «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 24.12.2010, № 1541 [Електронний ресурс] / Веб-портал Законодавство України, Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#n16>.
5. Наказ МФУ «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», від 29.11.2017 № 977 [Електронний ресурс] / Веб-портал Законодавство України, Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» N 95/18833 [Електронний ресурс] / Веб-портал Законодавство України, Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

7. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» від 16.01.2007, №34 [Електронний ресурс] / Веб-портал Законодавство України, Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/34-2007-%D0%BF>.
8. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» від 20.06.2018, № 437-р [Електронний ресурс] / Веб-портал Законодавство України, Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.
9. Титикало В. С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 "бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Титикало Володимир Сергійович – Житомирський державний технологічний університет М, 2017. – 21 с.
10. IPSASB -- International Public Sector Accounting Standards Board [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.ipsasb.org/>