

## УДК 657

**Міклуха О. Л., к.е.н., доцент, Мосійчук Н. А., магістр спеціальності «Облік і оподаткування»** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

### **ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ У СУЧАСНИХ УМОВАХ**

**Стаття присвячена дослідженню особливостей формування фінансової звітності бюджетних установ в період впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі. Розглянуті проблеми і напрямки вдосконалення фінансової звітності суб'єктів державного сектору.**

**Ключові слова:** фінансова звітність, бюджетна звітність, державний сектор, суб'єкти державного сектору, стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Постановка проблеми.** Державний сектор – важлива частина національної економіки, яка включає розпорядників бюджетних коштів, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. Труднощі гармонізації законодавчих норм пов'язані з різними підходами до сутнісного вираження категорії «державний сектор», яка у міжнародній практиці означає не державну власність, а сукупність форм участі у державі у процесах виробництва, обміну, розподілу, споживання.

У 2007 році в Україні почалося реформування обліку і звітності в державному секторі з метою їх удосконалення згідно з вимогами міжнародних стандартів, які забезпечують більшу інформативність та прозорість. Для цього розроблено і запроваджено національні стандарти обліку в державному секторі; єдиний план рахунків бухгалтерського обліку, удосконалено форми і методику складання звітності.

З 2018 року відбуватиметься перехід до використання національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що дозволить підвищити рівень якості фінансової звітності в Україні та забезпечити виконання зобов'язань України відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом про приведення норм національного законодавства з бухгалтерського обліку у відповідність з положеннями законодавства Європейського Союзу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми обліку і звітності бюджетних установ розглянуті в працях вітчизняних науковців: П. Й. Атмаса, А. А. Грищенко, П. К. Германчук, Ф. Ф. Бутинця,



С. Л. Берези, Р. Т. Джоги, А. М. Дідик, Є. В. Калюги, Т. В. Конєва, В. І. Крисюк, М. М. Каленського, В. І. Лемішовського, С. О. Левицької, Н. М. Малюги, О. В. Олійник, Н. М. Позняковської, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, Н. М. Сідельник, В. В. Сопко, І. Т. Ткаченко, М. С. Таврова, Л. В. Черничук, О. О. Чечуліної, Т. І. Хомуляка, О. В. Юрченко та інших.

Проте, у період впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі виникають нові проблеми формування фінансової і бюджетної звітності, які потребують поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на вдосконалення існуючої практики.

До 2018 року бюджетні установи готують фінансову звітність, застосовуючи Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Мінфіну від 24.01.12 р. № 44 [7], з 2018 року вони мають керуватися Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.17 р. № 307 [6].

Процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі триватиме відповідно до Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки [8].

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів відбуватиметься шляхом:

- удосконалення методології складання форм звітності;
- розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;
- удосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій.

Таким чином, відбувається перехід до вимог міжнародних стандартів від бюджетно-казначейської системи оперативного обліку виконання бюджету.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження особливостей і проблем формування фінансової і бюджетної звітності установ в період впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

**Методика досліджень.** Зміни у нормативних документах стосуються нових вимог до оприлюднення фінансової звітності та її складу.

У Концептуальному положенні № 1 Ради зі стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі визначено, що фінансова звітність «відіграє головну роль у виконанні державних зобов'язань перед громадянськістю щодо публічного звітування в демократичному суспільстві» [10].

Безперешкодний доступ до фінансової інформації про результати діяльності суб'єктів державного сектору різних рівнів є фундаментальним правилом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в країні.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] з 2017 року містить нові постулати, які гармонізують наше законодавство та міжнародні норми:

- фінансова звітність бюджетної установи не становить комерційної таємниці;
- фінансова звітність бюджетної установи не є конфіденційною інформацією;
- фінансова звітність бюджетної установи не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом.

Таблиця 1

Вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] щодо оприлюднення фінансової звітності суб'єктів державного сектора

Розпорядники	Вимоги	Терміни
Головні розпорядники бюджетних коштів	оприлюднюють річну фінансову звітність, річну консолідовану фінансову звітність	не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення на своїй веб-сторінці.
Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів	оприлюднює річну консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів	не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, на своїй веб-сторінці

Оприлюднення фінансової звітності визнане обов'язковим. Відповідальність за несвоєчасне або неповне оприлюднення фінансової звітності бюджетної установи покладено на уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власника відповідно до законодавства та установчих документів.

Фінансову звітність передають місцевим органам Казначейства трьома способами: особисто подаючи її за належністю, за допомогою поштового зв'язку (лист має бути обов'язково з повідомленням про вручення та з описом вкладення), а також засобами електронного зв'язку (наприклад, «М.Е.Дос») в електронній формі з дотриманням вимог законодавства щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.



Першим звітним періодом, за який підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2019 рік.

Формування фінансової звітності суб'єкта державного сектору описують такі стандарти:

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [2];
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» [3];
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами» [4];
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [5].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», встановлює особливі вимоги до нових форм фінансових звітів [2].

У 2017 році були внесені зміни до Порядку № 44 [7], який раніше обумовлював правила подання і бюджетної, і фінансової звітності.

Порівняння вимог до складу фінансової звітності наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Зміни у складі фінансової звітності внесені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»

Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Мінфіну від 24.01.12 р. № 44 [7]		Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [2]	
Назва	Періодичність	Назва	Періодичність
Баланс	квартальна, річна	Баланс	квартальна, річна
Звіт про результати фінансової діяльності	квартальна, річна	Звіт про фінансові результати	квартальна, річна

продовження табл. 2

Звіт про рух грошових коштів	річна	Звіт про рух грошових коштів	річна
-	-	Звіт про власний капітал	річна
Пояснювальна записка	квартальна, річна	Примітки до річної фінансової звітності	річна

З 2018 року впроваджується новий звіт для державного сектора - Звіт про власний капітал. Пояснювальну записку замінено Примітками до річної фінансової звітності. Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5-дс) максимально наближені за змістом до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» окреслює особливості подання підконтрольними установами консолідованої фінансової звітності вищому органу управління. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають звітність до органу Казначейства за місцем обслуговування для перевірки та візування. Після візування звітність подається розпорядникам вищого рівня, які в свою чергу подають зведену звітність до Держказначейства та до Рахункової палати.

Віза органу Казначейства засвідчує, що фінансова звітність відповідає вимогам Порядку заповнення фінансової звітності і підлягає консолідації у зведеній фінансовій звітності розпорядників вищого рівня.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами» застосовують суб'єкти державного сектору, які складають консолідовану фінансову звітність та/або мають територіально відокремлені підрозділи. Цей стандарт виокремлює особливо важливі елементи («сегменти»), які мають значний вплив на загальні показники діяльності усіх суб'єктів державного сектору, що увійшли до консолідованої звітності. Наявність окремих підрозділів, які функціонують на окремих територіях та здійснюють діяльність в різних галузях, може суттєво вплинути на показники фінансової звітності органів державної влади (міністерства й відомства), які контролюють діяльність і бюджетних установ, і суб'єктів господарювання державної форми власності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в



державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», застосовують тільки в разі настання певних умов, коли річний приріст інфляції становить 90 і більше відсотків. В такому випадку суб'єктами державного сектору використовується коригування показників річної фінансової звітності із застосуванням коефіцієнта коригування, який визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

До 2018 року додаткове розкриття елементів фінансової звітності відбувається у таких формах: «Звіт про рух необоротних активів» (форма № 5), «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування» (форма № 6), «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей» (форма № 15), Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами». У ПСБОДС цих звітів не передбачено, натомість є Примітки, які у складі дванадцяти розділів пропонують у табличному вигляді узагальнювати інформацію про основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, виробничі запаси, фінансові інвестиції, зобов'язання, дебіторську заборгованість, доходи та витрати, нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей, будівельні контракти, біологічні активи, розшифрування позабалансових рахунків.

Жорстко регламентовані статті приміток, хоча дозволено додавати при потребі необхідні рядки. Інформація у примітках стосується складу, стану та руху ресурсів суб'єктів державного сектора.

Наразі аналога МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» не розроблено, тому виникають проблеми узгодження обліку і звітності виконання кошторисів і виконання бюджетів.

**Висновки.** Порядок формування фінансової звітності з переходом до стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі знає важливих змін.

У перспективі суттєвий вплив на облік і звітність суб'єктів державного сектору будуть мати такі події:

- впровадження стандарту стосовно представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів;
- узгодження обліку і звітності виконання кошторисів і виконання бюджетів;
- уточнення механізму перенесення залишків по субрахунках Плану рахунків для формування звітності за новими вимогами;
- удосконалення методів складання та консолідації фінансової

звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;

- розроблення особливих вимог до річної фінансової звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що знаходяться на тимчасово окупованій території.

**1.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Відомості Верховної Ради України, 1999 р., № 40, ст. 365. **2.** Подання фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р., N 1541. **3.** Консолідована фінансова звітність : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102. Затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629. **4.** Фінансова звітність за сегментами : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103. Затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629. **5.** Фінансова звітність в умовах гіперінфляції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105. Затверджене наказом Мінфіну від 25.01.2012 № 52. **6.** Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі. Затверджений наказом Мінфіну від 28.02.17 р. № 307. **7.** Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Затверджений наказом Мінфіну від 24.01.12 р. № 44. **8.** План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28.11.16 р. № 1038. **9.** Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main> **10.** Concept Statement № 1 of the Governmental Accounting Standards Board «Objectives of Financial Reporting». Governmental Accounting Standards Series. № 037. May, 1987. 42 pp.

Рецензент: к.е.н., доцент Позняковська Н. М. (НУВГП)

---

**Miklukha O. L., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Profesor,  
Mosiichuk N. A., Master of specialty «Accounting and Taxation»**  
(National University of Water and Environmental Engineering, Rivne)

## **FEATURES OF FINANCIAL REPORTING FORMATION FOR PUBLIC SECTOR SUBJECTS IN MODERN CONDITIONS**

**The article is devoted to the study of the peculiarities of the formation of financial reporting of budget institutions during the implementation of national accounting standards in the public sector. The problems**



**and directions of improvement of financial reporting of public sector entities are considered.**

***Keywords:* financial reporting, budget reporting, public sector, public sector entities, accounting standards in the public sector.**

---

**Миклуха А. Л., к.э.н., доцент, Мосийчук Н. А., магистр специальности «Учет и налогообложение» (Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно)**

### **ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

**Статья посвящена особенностям формирования финансовой отчетности бюджетных учреждений в период внедрения национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета для государственного сектора. Рассмотрены проблемы и предложены направления совершенствования финансовой отчетности**

***Ключевые слова:* финансовая отчетность, бюджетная отчетность, государственный сектор, субъекты государственного сектора, стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе.**

---