

Кемарська Л.Г.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри фінансів та обліку,

Дніпродзержинський державний технічний університет

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

**Анотація.** У статті розкрито етапи трансформації фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Визначено схему бухгалтерських проведень із перенесення залишків по рахунках бухгалтерського обліку. Запропоновано методику трансформації балансу з форми 1 у форму 1-дс.

**Ключові слова:** фінансова звітність, Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, суб'єкт державного сектору, рахунки бухгалтерського обліку.

**Постановка проблеми.** Процес модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі розпочався в 2007 р. із прийняттям Стратегії [1], і його основною метою було вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог Міжнародних стандартів. У рамках Стратегії на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі розроблено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [2], частина з яких уже набула чинності, розроблено План рахунків бухгалтерського обліку та проект Інструкції по його використанню. Завершення модернізації планувалось на 2015 р. Станом на сьогоднішній день програма модернізації не завершена через невирішені численні питання, серед яких методика переходу установ на облік за НП(С)БОДС, упровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розробка відповідного програмного забезпечення та ін.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам модернізації обліку в державному секторі присвячено численні наукові праці вітчизняних дослідників: Л.Г. Ловінської, Т.Д. Косової, Т.А. Кладницької, О.М. Чемерис, В.М. Метелиці, А.І. Фаріон, О.О. Дорошенко та багатьох інших. У роботах даних авторів досліджуються історичні аспекти впровадження МСБОДС у різних країнах, проблеми впровадження методу нарахування в обліку вітчизняних суб'єктів державного сектору, вдосконалення положень Стратегії модернізації, особливості інформаційного забезпечення, склад і структура фінансової звітності тощо.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Але попри численні дослідження низка питань залишаються недостатньо розкритими, зокрема, потребує уточнення змісту етапів трансформації фінансової звітності суб'єктів державного сектору під час переходу на НП(С)БОДС, уточнення методики перенесення залишків по рахунках із Плану рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ на рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, а також формування методики складання балансу за ф. 1-дс.

**Мета статті** полягає в уточненні етапів трансформації фінансової звітності, розробці методики трансформації балансу суб'єктів державного сектору.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** До набуття чинності НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [2] (планується з 01.01.2017 р.) фінансова звітність бюджетними установами складається відповідно до вимог Наказу МФУ № 44 «Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [3]. Склад фінансової звітності згідно з цими нормативними документами суттєво відрізняється (табл. 1).

Для фінансової звітності Пенсійного фонду України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування України у складі фінансової звітності визначено баланс. Але форма та порядок його заповнення встановлюються нормативно-правовими актами відповідних фондів [3].

Таблиця 1

Склад фінансової звітності суб'єктів державного сектору

Згідно з Наказом № 44		Згідно з НП(С)БОДС 101	
Назва	Форма	Назва	Форма
Баланс	1	Баланс	1-дс
Звіт про результати фінансової діяльності	9-д, 9-м	Звіт про фінансові результати	2-дс
Звіт про рух грошових коштів	-	Звіт про рух грошових коштів	3-дс
-	-	Звіт про власний капітал	4-дс
Пояснювальна записка (частина)	-	Примітки до звітів	-

Згідно з Наказом № 44, у Пояснювальній записці наводяться уточнюючі показники як фінансової, так і бюджетної звітності. Серед форм розкриття елементів фінансової звітності у Пояснювальній записці визначено: «Звіт про рух необоротних активів», «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування», «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей», Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м, «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами», Довідка про матеріальні цінності, які передані на відповідальне зберігання.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» встановлює вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору, але не затверджує конкретні форми приміток до звітів.

Під час трансформації фінансової звітності та перенесення показників важливо врахувати відмінність у розмірності фінансової звітності. Так, згідно з НП(С)БОДС 101, фінансова звітність складається в тисячах гривень (згідно з Наказом № 44 – у гривнях із копійками).

Основною складовою частиною трансформації фінансової звітності суб'єктів державного сектору є трансформація балансу. Враховуючи розроблені і представлені етапи формування бухгалтерського балансу підприємства відповідно до МСФЗ [4; 5], можна представити етапи трансформації балансу бюджетної установи форми 1 у баланс за формою 1-дс (рис. 1).

Основними етапами трансформації балансу є:

1) аналіз облікової інформації суб'єкта державного сектору, представлена в первинних документах, меморіальних ордерах, аналітичних відомостях, книзі «Журнал-Головна»;

2) складання коригуючих бухгалтерських проведення стає необхідним у випадку виявлення розбіжності між порядком обліку активів, капіталу та зобов'язань суб'єктів державного сектору згідно з НП(С)БОДС та порядком обліку, що діяв до впровадження стандартів;

3) перенесення сальдо рахунків бухгалтерського обліку здійснюється після встановлення відповідності рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [6] та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [7]; у випадку відсутності прямої відповідності між рахунками проводиться процедура рекласифікації, яка може означати як укрупнення рахунків (об'єднання), так і поділ рахунку на декілька нових рахунків. Підсумком процедури перенесення залишків та рекласифікації є закриття рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та відкриття рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

4) формування показників балансу за формою 1-дс, згідно з методикою складання, вихідними даними при цьому є оборотно-сальдова відомість по синтетичних рахунках, отримана в результаті здійснення попередніх етапів та згідно з новими рахунками.

Перенесення інформації з балансу за формою 1 у баланс за формою 1-дс може здійснюватись за різними підходами.

Підхід 1. Просте перенесення інформації з рядка балансу форми 1 у рядок балансу форми 1-дс – здійснюється, коли для даної інформації не потрібно проводити коригувальні проведення та операції рекласифікації. У цьому випадку сальдо з рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних

Таблиця 2

Приклад перенесення інформації за першим підходом

Баланс форми 1		Баланс форми 1-дс	
Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
Нематеріальні активи	-	Нематеріальні активи:	-
Балансова (залишкова) вартість	110	залишкова вартість	020
Накопичена амортизація	111	накопичена амортизація	021
Первісна (переоцінена) вартість	112	первісна вартість	022



Рис. 1. Етапи трансформації балансу суб'єкта державного сектору відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»

установ автоматично переноситься на рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Підхід 2. Перенесення інформації з декількох рядків балансу форми 1 у рядок балансу форми 1-дс – здійснюється, коли для даної інформації або проводяться коригувальні проведення, або виконуються операції рекласифікації (об'єднання).

Таблиця 3

Приклад перенесення інформації за другим підходом

Баланс форми 1		Баланс форми 1-дс	
Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
Основні засоби, Інші необоротні матеріальні активи	-	Основні засоби:	-
Балансова (залишкова) вартість	120, 130	залишкова вартість	010
Знос	121, 131	знос	011
Первісна (переоцінена) вартість	122, 132	первісна вартість	012

Підхід 3. Перенесення інформації з рядка балансу форми 1 в декілька рядків балансу форми 1-дс – здійснюється, коли для даної інформації або проводяться коригувальні проведення, або виконуються операції рекласифікації (розділення).

Таблиця 4

Приклад перенесення інформації за третім підходом

Баланс форми 1		Баланс форми 1-дс	
Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
Довгострокові зобов'язання	380	Довгострокові зобов'язання:	-
		за цінними паперами	420
		за кредитами	430
		інші довгострокові зобов'язання	440

Для перенесення інформації з р. 380 балансу форми 1 у баланс за формою 1-дс необхідно:

- визначити порядок формування суми по рядку 380 згідно з кредитовими залишками по рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;

- визначити відповідність рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (табл. 5);

- уточнити згідно з даними аналітичного обліку та економічного змісту господарських операцій сальдо по рахунку 6015 (6025) «Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди», за наявності таких залишків скласти коригуючі проведення.

Перенесення кінцевих сальдо синтетичних рахунків здійснюється за допомогою бухгалтерських проведеннь із відкриття нових рахунків згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку державного сектору та закриття рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Це перенесення здійснюється за допомогою бухгалтерських проведеннь, що мають загальний вигляд:

- для перенесення дебетових залишків:

Дт ДС – Кт БУ;

- для перенесення кредитових залишків:

Дт БУ – Кт ДС,

де Дт ДС, Кт ДС – відповідно, дебет та кредит рахунку, що відкривається (згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку державного сектору);

Дт БУ, Кт БУ – відповідно, дебет та кредит рахунку, що закривається (згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ).

Важливим етапом під час формування бухгалтерських проведеннь із перенесення залишків є визначення відповідності рахунків різних Планів рахунків. На рис. 2 наведено схеми бухгалтерських проведеннь із перенесення залишків рахунків для розпорядників бюджетних коштів.

Зокрема, під час закриття рахунків 1-го класу «Необоротні активи» формуються такі бухгалтерські проведення (рис. 2). Проведення складаються після уточнення змісту господарських операцій, що відбувались у бюджетних установах раніше та по результатам яких є залишки, що не мають чіткої відповідності по субрахунках Планів рахунків. Наприклад, це уточнення наявності інвестиційної нерухомості (рахунки 1010, 1020) та нарахованого зносу по ній (рахунки 1414, 1424) із виділенням сум на відповідних субрахунках.

У низці випадків за чіткої відповідності рахунків є потреба в уточненні змісту субрахунків за даними аналітичного обліку

Таблиця 5

Відповідність рахунків з обліку довгострокових зобов'язань

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ		План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Відповідність рядка балансу форми 1-дс
Номер	Назва	Номер	Назва	
501	Довгострокові кредити банків	6011 (6021)	Довгострокові кредити банків	430
502	Відстрочені довгострокові кредити банків	6012 (6022)	Відстрочені довгострокові кредити банків	430
503	Інші довгострокові позики	6013 (6023)	Інші довгострокові позики	430
511	Видані довгострокові векселі	6014 (6024)	Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами	420
521	Інші довгострокові фінансові зобов'язання	6016 (6026)	Інші довгострокові фінансові зобов'язання	440
-	-	6015 (6025)	Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди	440

Закриття рахунків 1 класу «Необоротні активи»		Закриття рахунків 2 класу «Запаси»		Закриття рахунків розрахунків		
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Рахунок, що закривається	Кт
101	10	1517	201, 231	-	351	6213
111	11	1518	202, 203, 205, 237, 239	2113	361	6211
121	12	1513	204	2116	362	-
13	141, 142	17	21	2115	363	-
131	14	1812	22	2111, 2113	364	-
251	15	1511	232	2114	365	-
		1512	233	2118	366	-
		1813	234	2117	631	6211
		1514	235	-	632	6213
		1516	236	-	633	6212
		1515	238	-	634	6213
		1811	241, 251	2117	635	6415
		1815	261	2110	641	6311
		1814	262	2110	642	6312
				-	651	6313
				-	652	6313
				-	564	6416
				6511	661	6511
				-	662	6512
				-	663	6513
				-	664	6514
				-	665	6515
				-	666	6516
				-	667	6517
				-	668	6518
				-	669	6519
				-	671	6412
				-	672	6413
				-	674	6414
				2111	675	6211, 6415
				-	676	6415
				2711	683, 684	6611
				Закриття інших рахунків		
				Дт	Рахунок, що закривається	Кт
				-	716	6911
				1613	821, 822, 825, 826	-
				1611	823	-
				1612	824	-
				29	851	-

Закриття рахунків 3 класу «Кошти, розрахунки та інші активи» (крім рахунків розрахунків)		Закриття рахунків 4 класу «Власний капітал»	
Дт	Кт	Дт	Кт
2211	301	401, 402	5111
2212	302	421	5212
2311	311	422	5211, 5213
2312	312-314, 316-319	431, 432	5512
2315	315, 325	441	5311
2313	321	442	5312
2314	322-324, 326-328		
2213	331		
2214	332		
2215	333		
2216	334		
2612	341, 342		
2611	371		

Закриття рахунків 5 класу «Довгострокові зобов'язання»	
Дт	Кт
501	6011
502	6012
503	6013
511	6014
521	6015, 6016

Закриття рахунків 6 класу «Поточні зобов'язання» (крім рахунків розрахунків)	
Дт	Кт
601	6114
602	6115
603	6116
604	6117
611	6111
612	6112
613	6113
621	6411

Рис. 2. Схема бухгалтерських проведення із перенесення залишків рахунків

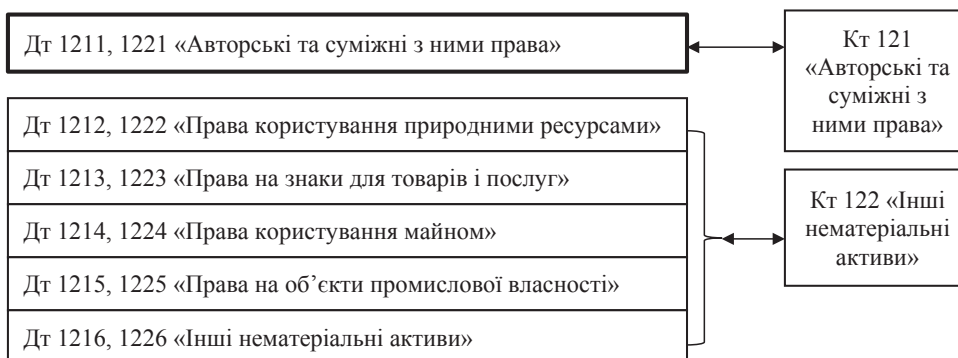


Рис. 3. Перенесення залишків по рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету

Стаття активу	Код рядка	Методика заповнення	Стаття пасиву	Код рядка	Методика заповнення
<b>I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>			<b>I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ</b>		
Основні засоби:			Внесений капітал	330	Кт 511
залишкова вартість	010	р. 012 - 011	Фонд дооцінки	340	Кт 531
знос	011	Кт 1411+1412+1414	Фінансовий результат	350	Дт (-) та Кт (+) 5511+5512
первісна вартість	012	Дт 101+111			
Нематеріальні активи:			Капітал у підприємства	360	Кт 521
залишкова вартість	020	р. 022 – 021	Резерви	370	-
накопичена амортизація	021	Кт 1413	<b>Усього за розділом I</b>	410	Сума р.330-370
первісна вартість	022	Дт 121	<b>II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>		
Незавершені капітальні інвестиції	030	Дт 13	Довгострокові зобов'язання:		
Запаси	040	Дт 15+16	за цінними паперами	420	Кт 6014
Малоцінні та швидкозношувані предмети	050	Дт 1812	за кредитами	430	Кт 6011+6012+ +6014
Готова продукція	060	Дт 1821	інші довгострокові зобов'язання	440	Кт 6015+6016
Інші нефінансові активи	070	Дт 171+1813+1814+ +1815+1816-Кт1415	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	450	Кт 6011+6112+ +6113
<b>Усього за розділом I</b>	100	р. 010+020+030+ +040+050+060+070	<b>Поточні зобов'язання:</b>		
<b>II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>			за платежами до бюджету	460	Кт 6311+6312
Довгострокова дебіторська заборгованість	110	Дт 201	за розрахунками за товари, роботи, послуги	470	Кт 6211+6212+ +6213+6415
Довгострокові фінансові інвестиції	120	Дт 251	за кредитами	480	Кт 6114+6115+ +6116
Поточна дебіторська заборгованість:			за одержаними авансами	490	Кт 6214
за розрахунками з бюджетом	130	Дт 2110	за розрахунками з оплати праці	500	Дт (-) та Кт (+) 6511+6512
за розрахунками за товари, роботи, послуги	140	Дт 2111	за розрахунками із соціального страхування	510	Кт 6313
за наданими кредитами	150	Дт 2112	за внутрішніми розрахунками	520	Кт 661
за виданими авансами	160	Дт 2113	інші поточні зобов'язання	530	Кт 6117+6411+ +6412+6413+ +6414+6416+ +6513+6514+ +6515+6516+ +6517+6518+ +6519
за розрахунками із соціального страхування	170	Дт 2114			
за внутрішніми розрахунками	180	Дт 271			
інша поточна дебіторська заборгованість	190	Дт 2115+2116+ +2117+2118			
Поточні фінансові інвестиції	200	Дт 261	<b>Усього за розділом II</b>		
Грошові кошти ... в:				570	р. 420+430+440+ +450+460+470+ +480+490+500+ +510+520+530
нац. валюті, у т.ч. в:	210	Сума р. 211-213	<b>III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ</b>		
касі	211	Дт 2211+2213+2215		580	Кт 671
казначействі	212	Дт 2313+2314	<b>IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>		
установах банків	213	Дт 2311+2312		590	Кт 691
іноземній валюті	220	Дт 2212+2214+2216			
Кошти бюджетів...	230- 242	-	<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>		
Інші фінансові активи	250	Дт 2315			
<b>Усього за розділом II</b>	280	р. 110+120+130+140+ +150+160+170+180+ +190+200+210+220+ +250	<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>		
<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>	290	Дт 291			
<b>БАЛАНС</b>	300	р. 100+280+290	<b>БАЛАНС</b>	600	р. 410+570+ +580+590

Рис. 4. Методика складання балансу розпорядників бюджетних коштів за ф. 1-дс



для розподілу інформації за субрахунками. Наприклад, під час закриття рахунку 12 «Нематеріальні активи» формуються проведення (рис. 3).

Особливим є перенесення залишків по рахунках розрахунків. Це пов'язано з тим, що в плані рахунків суб'єктів державного сектору передбачено більш детальний розподіл дебіторської та кредиторської заборгованості на активних та пасивних рахунках. Відповідно, облік дебіторської заборгованості здійснюється на рахунках класу 2 «Фінансові активи», а кредиторської – на рахунках класу 6 «Зобов'язання». Наприклад, по рахунку 361 «Розрахунки у порядку планових платежів» Плану рахунків бюджетних установ може обліковуватись і дебіторська заборгованість, і кредиторська залежно від стану розрахунків на дату балансу. Таким чином, перенесення дебетових залишків по рахунку 361 здійснюється у дебет рахунку 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи, послуги» Плану рахунків суб'єктів державного сектору. Перенесення кредитових залишків по рахунку 361 здійснюється в кредит рахунку 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (рис. 2). Аналогічним чином здійснюється перенесення залишків по рахунках розрахунків 631, 635, 641, 642, 675, 683, 684.

Після отримання оборотно-сальдової відомості по рахунках Плану рахунків суб'єктів державного сектору складається баланс за ф. 1-дс згідно з наведеною методикою (рис. 4).

**Висновки.** У результаті дослідження існуючого підходу до трансформації фінансової звітності суб'єктів господарювання, врахування особливостей фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору та діючих положень щодо її обліку було уточнено зміст та послідовність етапів трансформації балансу суб'єкта державного сектору відповідно до НП(С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності», розкрито підходи до трансформації балансу залежно від відповідності статей балансу. Шляхом зіставлення Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі сформовано схеми бухгалтерських проведень із перенесення залишків по рахунках. Ураховуючи структуру балансу згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», запропоновано методику складання балансу суб'єкту державного сектору за формою 1-дс.

Перспективними напрямками подальших досліджень є уточнення механізму перенесення залишків по субрахунках Плану рахунків. Також подальшого дослідження і уточнення потребує відображення в балансі сальдо по рахунках 541 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами». Важливим напрямом подальших досліджень є розробка методики трансформації інших форм фінансової звітності.

### Література:

1. «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015р.», затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publisharchive/main?cat\\_id=83023](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publisharchive/main?cat_id=83023).
3. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений Наказом МФУ від 24.01.2012 р. № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/paran16#n16>.
4. Нардина С.А., Шаповалова А.Б. Методы и последовательность составления бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО / С.А. Нардина, А.Б. Шаповалова // Молодой ученый. – 2012. – № 12. – С. 257–271.
5. Составление бухгалтерского баланса // Карана и Агентство США по Международному развитию (АМР США) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gaap.ru/articles/77353/>.
6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений Наказом МФУ від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://buhgalter911.com/Res/stbuxgos/normativ\\_buh\\_derj2015.pdf](http://buhgalter911.com/Res/stbuxgos/normativ_buh_derj2015.pdf).
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

### Кемарская Л.Г. Трансформация финансовой отчетности субъектов государственного сектора

**Аннотация.** В статье раскрыты этапы трансформации финансовой отчетности субъектов государственного сектора. Составлена схема бухгалтерских проводок по перенесению остатков на счета бухгалтерского учета. Предложена методика трансформации баланса с формы 1 в форму 1-дс.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, Национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, субъект государственного сектора, баланс, счета бухгалтерского учета.

### Kemarska L.G. Transformation of the financial statements of public sector entities

**Summary.** In the article the stages of transformation of the financial statements of public sector entities are specified. The chart of accounting transaction for roll-forward of remainders is developed. Methodology of transformation of balance is offered from a form 1 in the form of 1-ps.

**Keywords:** financial statements, National Public Sector Accounting Standard, public sector entities, accounts of record-keeping.