Proceedings of the 6th International Scientific and Practical Conference «Scientific Community: Interdisciplinary Research»

(July 6-8, 2023). Hamburg, Germany

No 161

ACCOUNTING AND AUDITING

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктів державного сектору

Бардаш Сергій Володимирович[1], Краєвський Володимир Миколайович[2]

[1] доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів; *Науково-дослідний інститут фінансової політики, Державний податковий університет;* Україна

[2] доктор економічних наук, професор, декан факультету податкової справи, обліку та аудиту; *Державний податковий університет;* Україна

Анотація. В статті описано стан нормативно-правового регламентування бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, наведено відповідність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектору, визначено певні недоліки нормативно-правового регламентування та заходи, виконання яких забезпечить повну та якісну модернізацію системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі.

Ключові слова: *бухгалтерський облік, фінансова звітність, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.*

В умовах ведення визвольної війни проти РФ уряд України, зокрема Міністерство фінансів України, продовжує діяльність, пов'язану з модернізацією системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Основу такої діяльності складає внесення змін у нормативно-правові акти, що регулюють організацію, ведення бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору, а також складання фінансової звітності. Вагомий внесок у створення необхідних умов для проведення такої діяльності здійснили автори досліджень, результати яких були викладені у низці праць [1-10].

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою для вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі є запровадження Міжнародних стандартів

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

бухгалтерського обліку для державного сектору (надалі – МСБОДС), що розробляються Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів. В їх основу покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері управління державними фінансами. Такі стандарти розглядаються передусім як ефективний інструментарій інформаційного забезпечення управління державою, як новий комплексний підхід до формування фінансової політики [11].

У межах виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, що почала реалізовуватись з 2007 р., Міністерством фінансів України було здійснено ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, прийняті необхідні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – НП(С)БОДС), застосування яких передбачено Бюджетним кодексом України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12].

Зокрема статтями 43, 56, 58 Бюджетного кодексу України визначений порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами з дотриманням НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

У Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] також були внесені певні зміни, зокрема: введено поняття «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі»; визначено, що Закон [13] поширюється на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства (стаття 2, пункт 1).

Однак Закон [13] має, на нашу думку, й певні недоліки. Так, згідно статті 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» та статті 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закон [13] поширюється лише на підприємства, відповідно він не поширюється на інших суб'єктів державного сектору. Відповідно постає низка питань, - яку мету бухгалтерського обліку та фінансової звітності переслідують інші суб'єкти державного сектору, яких принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності вони мають дотримуватись та чому, нарешті, дані питання не визначені у

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

профільному законі для суб'єктів державного сектору?

Наразі статтею 6 «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні», пунктом 2 визначено, що: «На НП(С)БОДС не поширюється дія законодавства щодо здійснення державної регуляторної політики та регуляторної діяльності. Ця ж стаття 6, пункт 6 визначає, що: «Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі НП(С)БОДС методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» [13].

Крім наведених змін нормативно-правового характеру також затверджено: план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який враховує бюджетну класифікацію, містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, а також порядок його застосування; форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [12].

Діяльність з удосконалення нормативно-правового регламентування має активне продовження, адже у зв'язку з тим, що відбулися зміни МСБОДС та певні зміни у національному законодавстві, Міністерством фінансів України були внесені зміни до НП(С)БОДС [14]:

– 123 «Запаси», зміст якого уточнений відповідно до МСБОДС 12 «Запаси» у частині сфери застосування цього стандарту, вилучено норми щодо обміну запасів, внесені редакційні правки з урахуванням уточненого перекладу, здійснено доповнення окремими нормами щодо порядку розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності;

– 128 «Зобов'язання» у зв'язку із змінами МСБОДС (19 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», 1 «Подання фінансової звітності») та з урахуванням вимог бюджетного законодавства. Внесені зміни стосуються уточнення термінів, які застосовуються у стандарті, та норм щодо визнання поточних та довгострокових зобов'язань, уточнення визначень умовних зобов'язань та умовних активів, доповнення окремих норм щодо порядку розкриття інформації про умовні зобов'язання і умовні активи в примітках до фінансової звітності;

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

– 135 «Витрати», який доповнений відповідно до МСБОДС 5 «Витрати на позики», зокрема визначенням поняття «кваліфікаційний актив», та деталізовано, відповідно до МСБОДС 12 «Запаси», окремі норми щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг);

– 136 «Біологічні активи», в якому уточнено та доповнено відповідно до МСБОДС 27 «Сільське господарство» терміни, змінено методологічні засади щодо оцінки та первісного визнання біологічних активів за справедливою вартістю, доповнено окремими нормами порядок розкриття інформації про біологічні активи в примітках до фінансової звітності.

Також у зв'язку з змінами до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» щодо уточнення визначень умовних зобов'язань та умовних активів та з урахуванням національного законодавства внесені зміни: у План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; у Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

З метою приведення у відповідність до вимог НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» порядку відображення у фінансовій звітності заборгованості за середньостроковими цінними паперами державного та місцевих бюджетів, а також нормативного врегулювання питання складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, які припинили свою діяльність протягом звітного періоду у зв'язку зі зміною бюджету, з якого здійснювалися видатки на їх утримання, внесені відповідні зміни до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі.

Відповідно до змін НП(С)БОДС та у зв'язку із впровадженням Кодифікатора адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад (КАТОТТГ) розроблено наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2021р., № 654 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі», яким у формах фінансової звітності передбачена заміна назви кодифікатора та уточнені окремі розділи Приміток до фінансової звітності (форма 5-дс).

Наразі в державному секторі України впроваджено 20 НП(С)БОДС, зміст яких має певну кореляцію з МСБОДС (табл. 1).

Порівняльний аналіз змістовних положень зіставлених НП(С)БОДС та МСБОДС (табл. 1) вказує, що НП(С)БОДС не є аналогом відповідних МСБОДС, оскільки останні виступають їх прототипом.

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

Таблиця 1

Таблиця відповідності НП(С)БОДС та МСБОДС

НП(С)БОДС		***МСБОДС***	
№	*назва*	*№*	*назва*
Бухгалтерський облік			
121	«Основні засоби»	17	«Основні засоби»
122	«Нематеріальні активи»	31	«Нематеріальні активи»
123	«Запаси»	12	«Запаси»
124	«Доходи»	9	«Дохід від операцій обміну»
		23	«Дохід від необмінних операцій (податки та трансфери»
125	«Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	3	«Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
126	«Оренда»	13	«Оренда»
127	«Зменшення корисності активів»	21	«Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти»
		26	«Зменшення корисності активів, які генеруючих грошові кошти»
128	«Зобов'язання»	19	«Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
129	«Інвестиційна нерухомість»	16	«Інвестиційна нерухомість»
130	«Вплив змін валютних курсів»	4	«Вплив змін валютних курсів»
131	«Будівельні контракти»	11	«Будівельні контракти»
132	«Виплати працівникам»	39	«Виплати працівникам»
133	«Фінансові інвестиції»	36	«Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»
		37	«Спільні угоди»
134	«Фінансові інструменти»	28	«Фінансові інструменти: подання інформації»
		29	«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
		30	«Фінансові інструменти: розкриття інформації»
135	«Витрати»	5	«Витрати на позику»
136	«Біологічні активи»	27	«Сільське господарство»
Фінансова звітність			
101	«Подання фінансової звітності»	1	«Подання фінансових звітів»
		2	«Звіт про рух грошових коштів»
		14	«Події після дати звітності»
		20	«Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
		24	«Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
102	«Консолідована фінансова звітність»	22	«Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
		34	«Окрема фінансова звітність»

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

Продовження табл. 1

		35	«Консолідована фінансова звітність»
103	«Фінансова звітність за сегментами»	18	«Звітність за сегментами»
105	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

Слід також звернути у вагу на те, що набули чинності й інші МСБОДС (МСБОДС 32 «Концесійний договір на обслуговування: Дарувальник»; МСБОДС 33 «Перше застосування методу нарахування за МСБОДС»; МСБОДС 38 «Інформація про участь в капіталі інших підрозділів»; МСБОДС 40 «Угоди щодо взаємовигідних дій між організаціями державного сектору»). Набрання чинності означених МСБОДС спонукатиме Міністерство фінансів України до відповідної реакції, - розробки нових НП(С)БОДС, або, в разі доцільності, уточнення існуючих.

Слід звернути увагу на те, що згідно аналізу Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року ще залишається низка заходів, до виконання яких слід поставитися з аналогічною відповідальністю, адже наслідки їх виконання безумовно впливатимуть на підсумкову оцінку результатів модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України. Серед таких заходів:

– удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності: забезпечення перекладу на українську мову МСБОДС з метою імплементації їх положень в НП(С)БОДС; розроблення НП(С)БОДС на основі МСБОДС; розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку зі змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві; розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС (підлягає виконанню до 2025 р.);

– підвищення рівня прозорості та якості фінансової звітності: забезпечення оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності (підлягає виконанню постійно, починаючи з II кварталу 2019 р.); забезпечення здійснення внутрішнього контролю за веденням бухгалтерського обліку та складенням фінансової звітності (має виконуватися до 2025 р.);

– створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору: створення комплексної системи захисту інформації програмного продукту

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності з підтвердженою відповідністю (термін виконання IV квартал 2020 р.); забезпечення доопрацювання програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності та промислова експлуатація в головних розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (термін виконання I квартал 2021 р.); запровадження програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності у розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (термін виконання I квартал 2022 р.); забезпечення супроводження інтегрованої системи автоматизації ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності в державному секторі (має бути виконано в IV кварталі 2025 р.).

Отже перед Міністерством фінансів України ще залишається низка викликів, головними з яких є:

– розроблення нових НП(С)БОДС на основі МСБОДС;

– розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві;

– розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС.

References:

[1] Свірко, С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 243 с.
[2] Левицька, С. О. Етапи на напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія» Серія «Економіка»*. 2009. Вип. 11. С. 80-89.
[3] Фаріон, А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі та шляхи її реалізації: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Фаріон Антоніна Іванівна; ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана». К., 2011. 199 с.
[4] Сушко, Н.І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Державний бухгалтер і аудитор*. 2012. №1. С.11-17.
[5] Гізатуліна, Л.В., Сушко, Н.І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 6. С. 56-57.
[6] Свірко, С.В. Від бюджетного обліку до бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: проміжні підсумки перехідного періоду. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип 20/1. С.507-516.
[7] Хорунжак, Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : автореферат дис. ... д-ра екон. наук. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 39 с.
[8] Свірко, С.В., Самчик, М.Ю. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку*,

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

контролю і аналізу. 2017. Вип. 1. С. 221-246.

[9] Kraievsky, V.M., Skoryk, M.O., Bohdan, S.V., Hmyrya, V.P. (2020). Coherence of accounting systems: transcendence of content and immunity of purpose. *BULLETIN OF NATIONAL ACADEMY OF SCIENCES OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN*. Vol. 2, № 384, 176-184. https://doi.org/10.32014/2020.2518-1467.57

[10] Дем'янишин, В., Костецький, В., Дем'янишин, В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Світ фінансів.* 2022. № 4(73). С. 22-44.

[11] Ловінська, Л. Г., Гізатуліна, Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору. *Фінанси України*, 2012. № 6. С. 76-87.

[12] Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухобліку та фінзвітності в держсекторі до 2025 року. URL: https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvitnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku (05.06.2023)

[13] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-XIV, від 16.07.1999р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (09.06.2023)

[14] Щодо удосконалення законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі у 2021 році. URL: https://mof.gov.ua/uk/zagalni-roz_jasnennja-derj-sector (08.06.2023)

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).