

УДК 657

Яблонько О.О.
аспірантДержавної навчально-наукової установи
«Академія фінансового управління»**РОЗКРИТТЯ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ ІНФОРМАЦІЇ У ПРИМІТКАХ
ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС****DISCLOSURE BY BUDGETARY INSTITUTIONS OF INFORMATION
IN NOTES TO THE ANNUAL FINANCIAL STATEMENTS
IN ACCORDANCE OF THE NPSAS****АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена питанням розкриття бюджетними установами інформації у формі № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності». Вперше проаналізовано повноту розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності відповідно до норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). Згруповано перелік додаткової інформації, яка підлягає розкриттю у примітках до річної фінансової звітності і не передбачена НП(С)БОДС.

Ключові слова: фінансова звітність, бюджетні установи, примітки до річної фінансової звітності, НП(С)БОДС, державний сектор.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам раскрытия бюджетными учреждениями информации в форме № 5-дс «Примечания к годовой финансовой отчетности». Впервые проанализирована полнота раскрытия информации в примечаниях к годовой финансовой отчетности в соответствии с нормами национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе (НП(С)БУГС). Сгруппирован перечень дополнительной информации, подлежащей раскрытию в примечаниях к годовой финансовой отчетности и не предусмотренной НП(С)БУГС.

Ключевые слова: финансовая отчетность, бюджетные учреждения, примечания к годовой финансовой отчетности, НП(С)БУГС, государственный сектор.

ANNOTATION

The article is devoted to the issues of disclosure by budgetary institutions in the form No. 5-ps "Notes to the annual financial statements". For the first time analyzed the completeness of disclosure in the notes to the annual financial statements in accordance with the norms of the National Public Sector Accounting Standards (NPSAS). Grouped list of additional information that is subject to disclosure in the notes to the annual financial statements and not provided by for the NPSAS.

Keywords: financial statements, budgetary institutions, notes to the annual financial statements, NPSAS, public sector.

Постановка проблеми. В Україні процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) на сучасному етапі здійснюється відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, схваленої розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р. За назвою Стратегією розвиток бухгалтерського обліку у державному секторі є однією із складових частин системи управління державними фінансами за напрямом забезпечення ефективного виконання бюджету [1].

Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі передбачає запровадження НП(С)БОДС, гармонізованих із МСБОДС. Сьогодні в Україні затверджено 20 НП(С)БОДС, із яких 16 стандартів регулюють питання обліку у державному секторі. Національні стандарти, що встановлюють методологічні засади бухгалтерського обліку, містять окремі розділи з питань розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності. Враховуючи те, що існує значна кількість вимог щодо розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності, виникає потреба здійснення аналізу повноти відображення інформації у формі приміток до річної фінансової звітності відповідно до вимог НП(С)БОДС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі присвячені праці таких вітчизняних науковців, як О.О. Дорошенко, Т.І. Єфіменко, В.М. Жук, Л.Г. Кемарська, Л.Г. Ловінська, В.В. Свірко, Н.І. Сушко, В.С. Титикало та інші [2–7]. Авторами розглядаються основні тенденції реформування бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі, методика складання форм фінансової звітності бюджетними установами, питання складання фінансової звітності виконання державного і місцевих бюджетів в умовах запровадження НП(С)БОДС, особливості трансформації фінансової звітності у державному секторі відповідно до НП(С)БОДС та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте сьогодні відсутні дослідження питань відповідності інформаційного наповнення ф. № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» вимогам чинних НП(С)БОДС.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – проведення порівняльного аналізу розкриття інформації в примітках до річної фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» починаючи з 2017 року

бюджетні установи повинні складати фінансову звітність у складі балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал та приміток до річної фінансової звітності [8]. Форма «Примітки до річної фінансової звітності» (ф. № 5-дс) затверджена наказом Міністерства фінансів України (Мінфін) від 29.11.2017 року № 977 [9].

Відтепер у п.4 розділу I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» значення терміну «примітки до річної фінансової звітності» трактується як сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БОДС [8]. Отже, у примітках до річної фінансової звітності здійснюється розкриття інформації, передбаченої відповідними НП(С)БОДС.

Проведений порівняльний аналіз відображення інформації у затвердженій Мінфіном формі № 5-дс відповідно до норм НП(С)БОДС, що регулюють бухгалтерський облік у державному секторі, дає змогу сформулювати окремі висновки стосовно інформаційного наповнення приміток до річної фінансової звітності (рис. 1).

За даними рис. 1, у формі № 5-дс повністю враховані вимоги щодо розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності лише чотирьох НП(С)БОДС, що регулюють бухгалтерський облік активів, зобов'язань, фінансових інвестицій та витрат у державному секторі. Тобто користувачі фінансової звітності бюджетних установ можуть отримати повну інформацію щодо вартості та руху запасів за їх видами, складу та сум зобов'язань за причинами їх виникнення, сум та оцінки фінансових інвестицій за їх видами, а також сум інших витрат за обмінними та необмінними операціями за їх складом [10, 11, 12].

На підставі проведеного аналізу у табл. 1 узагальнено інформацію, що повністю не врахована та частково не врахована у примітках до річної фінансової звітності відповідно до вимог НП(С)БОДС.

Отже, у примітках до річної фінансової звітності не врахована інформація, важлива для забезпечення повноти та достовірності фінансової звітності бюджетних установ. Неврахування вимог НП(С)БОДС щодо розкриття окремої інформації у примітках до річної фінансової звітності, ймовірно, зумовлює необхідність



Рис. 1. Розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5-дс) відповідно до норм НП(С)БОДС

Таблиця 1

Вимоги НП(С)БОДС до розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності, що не враховані у формі № 5-дс

НП(С)БОДС	Вимоги до розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності
<i>Повністю не враховані</i>	
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	Пункти 1-3, Розділ IV «Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності»
126 «Оренда»	Пункти 1-4, Розділ VI «Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності орендарів та орендодавців»
132 «Виплати працівникам»	Пункти 1-3, Розділ IV «Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності»
134 «Фінансові інструменти»	Пункти 1-5, Розділ VI «Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності»
<i>Частково не враховані</i>	
121 «Основні засоби»	Сума зобов'язань згідно з договорами, пов'язаними з придбанням у майбутньому основних засобів (ОЗ)
122 «Нематеріальні активи»	Сума договорів на придбання у майбутньому нематеріальних активів (НА)
	Склад НА, інформація про які є суттєвою, їх залишкова вартість та строк корисного використання, що залишився
124 «Доходи»	Облікова політика, прийнята для визнання доходу з надання послуг
	Облікова політика, прийнята щодо визнання доходу від необмінних операцій
	Характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі
127 «Зменшення корисності активів»	Сума втрат від зменшення корисності, відображених у складі власного капіталу
	Сума вигід від відновлення корисності, відображених у складі власного капіталу
129 «Інвестиційна нерухомість»	Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості
	Сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості
	Сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду
	Сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка не забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду
	Обмеження щодо володіння, користування та розпорядження інвестиційною нерухомістю
	Сума укладених договорів на майбутнє:
	на придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості;
	на ремонт обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості
	Сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за звітний рік
	Дохід від вибуття інвестиційної нерухомості
	Вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із/до запасів, та операційної нерухомості
	Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал за звітний рік
	130 «Вплив змін валютних курсів»
Характер та причини зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору	
Вплив зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору на власний капітал	
Вплив зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору на профіцит/дефіцит за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року	
131 «Будівельні контракти»	Методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді
	Методи визначення ступеня завершеності робіт
	Загальна сума зазначених витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу
	Загальна сума зазначених витрат і визнаного дефіциту на дату балансу

Закінчення таблиці 1

136 «Біологічні активи»	Методи та суттєві припущення, застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів
	Характер і ступінь обмежень спроможності суб'єкта державного сектору використовувати або продавати біологічні активи
	Сума укладених договорів на придбання в майбутньому біологічних активів
	Дохід (витрати) від змін справедливої вартості довгострокових біологічних активів за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік
	Дохід (витрати) від змін справедливої вартості поточних біологічних активів за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік
	Причини неможливості достовірно визначити справедливу вартість біологічних активів
	Строки корисного використання
	Сума втрат від зменшення корисності за звітний рік
	Сума сторнування втрат від зменшення корисності
	Обґрунтування достовірності визначення справедливої вартості
	Вплив зміни вартості на фінансовий результат

Джерело: складено за [10, 11, 12, 13, 14, 15]

Таблиця 2

Додаткова інформація, яка відображена у формі № 5-дс

Об'єкт обліку	Додаткова інформація
Основні засоби	Сума зносу ОЗ, що надійшли за звітний рік
	Сума зносу ОЗ у результаті переоцінки (дооцінка +, уцінка -)
Нематеріальні активи	Сума накопиченої амортизації НА у результаті переоцінки (дооцінка +, уцінка -)
Запаси	Сума надходження запасів за рік
	Вартість запасів, що вибули за рік:
	усього
	з них витрачено на потреби установи
	Сума уцінки вартості запасів на дату балансу.
Фінансові інвестиції	Довгострокові та поточні фінансові інвестиції за рік
	Залишок довгострокових та поточних фінансових на кінець року
Біологічні активи	Первісна вартість біологічних активів, що вибули за рік
	Накопичена амортизація біологічних активів, що вибули за рік
	Вибуло за рік біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю
	Зменшення / відновлення корисності біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю

Джерело: складено за [10, 12, 15].

перегляду базових положень національних стандартів.

Разом з тим, ф. 5-дс передбачає розкриття додаткової інформації, що не визначена вимогами відповідних НП(С)БОДС (табл. 2).

Висновки із цього дослідження. У 16 НП(С)БОДС, що регулюють питання обліку в державному секторі, визначені норми щодо розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності. Проведений порівняльний аналіз форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» та вимог відповідних НП(С)БОДС щодо її інформаційного наповнення свідчить про те, що враховані не всі вимоги щодо розкриття інформації.

З огляду на зазначене запропоновано форму № 5-дс доповнити інформацією щодо зміни облікових оцінок та виправлення помилок, оренди, виплат працівникам та фінансових інструментів, яка не включена, однак є важливою для прийняття управлінських рішень.

Примітки містять як фінансову, так і нефінансову інформацію (строки корисного використання основних засобів, нематеріальних активів, строки зобов'язань, дебіторська заборгованість за строками погашення, обсяг виробництва сільськогосподарської продукції).

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>.
2. Дорошенко О.О. Трансформація структури балансу бюджетних установ у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2016. № 88. С. 272–279.
3. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т.І. Єфименко, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська. К.: ДННУ «Акад. фін. Управління», 2015. 400 с.

4. Кемарська Л.Г. Трансформація фінансової звітності суб'єктів державного сектору / Л. Г. Кемарська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. № 17. С. 158–163.
5. Ловінська Л.Г. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів. Т. 1 [Текст] / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін.; за ред. Л.Г. Ловінської. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 568 с.
6. Сушко Н.І. Фінансова звітність бюджетів: методичні підходи щодо формування балансу за національними стандартами / Н. І. Сушко // Економіка та суспільство. 2017. № 11. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/89.pdf.
7. 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 В.С. Житомир, 2017. 21 с.
8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
9. Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17>.
10. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
11. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
12. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.
13. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.
14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>.
15. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17>.