

Розкриття інформації про ключові відмінності між національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі

Інформація про відповідність та ключові відмінності між МСБОДС та НП(С)БОДС підготовлена Міністерством фінансів України за підтримки Світового банку та експертів Програми підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM) з врахуванням проведеної оцінки бухгалтерського обліку в державному секторі (PULSE).

У 2024 році в Україні Світовим банком в рамках програми PULSAR проведено оцінку бухгалтерського обліку в державному секторі (PULSE).

Результати оцінки показали високу якість системи бухгалтерського обліку в державному секторі та прогрес у впровадженні стандартів бухгалтерського обліку за принципом нарахування для державного сектору. Також оцінювалася відповідність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – МСБОДС).

За даними оцінки PULSE запроваджені в Україні НП(С)БОДС більш ніж на 80% відповідають МСБОДС. Тобто більшість МСБОДС враховано при розробці НП(С)БОДС та постійно ведеться робота над удосконаленням НП(С)БОДС: існуючі положення уточнюються, а також здійснюється розробка нових НП(С)БОДС на основі МСБОДС з максимальною адаптацією до умов функціонування державного сектору України.

Високий рівень відповідності НП(С)БОДС принципам МСБОДС виявлено в частині обліку:

- нефінансових активів і зобов'язань;
- доходів і витрат;
- фінансової звітності і консолідації.

Часткову відповідність між МСБОДС та НП(С)БОДС встановлено для фінансових інструментів. Це обумовлено тим, що чинним бюджетним законодавством України обмежено здійснення окремих операцій. Зокрема, статтею 16 Бюджетного кодексу України заборонено бюджетним установам здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених цим Кодексом) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету). Тобто фінансові зобов'язання бюджетних установ є досить обмеженими. Є певні відмінності в методах оцінки фінансових інструментів, зокрема не передбачено проведення переоцінки фінансових активів за справедливою вартістю через зміни у власному капіталі. В цілому методологічні засади обліку фінансових інструментів значною мірою відповідають нормам МСБОДС, разом з тим потребують уточнення з метою приведення у відповідність до МСБОДС з урахуванням обмежень бюджетного законодавства.

Окремі МСБОДС, наприклад 32 «Концесійні угоди: одержувач», 42 «Соціальні виплати», 33 «Перше застосування в основі методу нарахування МСБОДС», 40 «Об'єднання в державному секторі» та 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» включені до інших НП(С)БОДС чи відображені в законодавчих та підзаконних нормативно-правових актах.

20 НП(С)БОДС, запроваджених в Україні відповідно до МСБОДС, базуються на дотриманні методу нарахування. З метою забезпечення найповнішого розуміння відповідності та ключових відмінностей між НП(С)БОДС та МСБОДС результати співставлення наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Інформація про відповідність та ключові відмінності між МСБОДС та НП(С)БОДС

№ з/п	НП(С)БОДС	МСБОДС, використані при розробці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	Характеристика відповідності
1.	101 «Подання фінансової звітності» (наказ Мінфіну від 28.12.2009 № 1541)	1 «Подання фінансових звітів»; 2 «Звіт про рух грошових коштів»; 14 «Події після дати звітності»; 20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»; 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»	НП(С)БОДС 101 передбачає всі якісні характеристики та елементи фінансової звітності, суб'єкти, що звітують, визначені відповідними МСБОДС. НП(С)БОДС 101 включає усі основні статті фінансової звітності, визначені у відповідних МСБОДС. Форми фінансової звітності, визначені НП(С)БОДС 101, містять інформацію про початковий та фактичний бюджет (кошторис) і їх порівняння, розкриття принципів і методологічних засад формування інформації. В НП(С)БОДС 101 не передбачені вимоги щодо розкриття інформації про пов'язаних сторін у фінансовій звітності, як це передбачено МСБОДС 20, зокрема: віднесення до пов'язаних сторін керівного персоналу і членів сім'ї ведучого управлінського персоналу; розкриття інформації про винагороду провідного управлінського персоналу не передбачено бюджетним законодавством. Одночасно передбачене подання декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, згідно зі статтею 45 Закону України «Про запобігання корупції». Формування кадрової політики у державному секторі регулюється спеціальним законодавством, зокрема про державну службу.
2.	102 «Консолідована фінансова звітність» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»; 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»	НП(С)БОДС 102 відповідає вимогам відповідних МСБОДС. В НП(С)БОДС 102 передбачено усі принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності, визначені відповідними МСБОДС.
3.	103 «Фінансова звітність за сегментами» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	18 «Звітність за сегментами»	Розкриття інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та їх представлення у фінансовій звітності згідно з НП(С)БОДС 103 відповідає вимогам, визначеним у МСБОДС 18. Водночас у вимогах до розкриття інформації за сегментами відсутня необхідність розкриття механізмів

			ціноутворення в операціях між сегментами.
4.	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» (наказ Мінфіну від 25.01.2012 № 52)	10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	НП(С)БОДС 105 відповідає вимогам МСБОДС 10. Наразі індикатор відповідності вимогам гіперінфляції в Україні не застосовувався, тому що економічне середовище не класифікується як гіперінфляційне.
5.	121 «Основні засоби» (наказ Мінфіну від 12.10.2010 № 1202)	17 «Основні засоби»	НП(С)БОДС 121 значною мірою відповідає вимогам МСБОДС 17. В НП(С)БОДС 121 більш деталізована інформація щодо: класифікації основних засобів; моменту початку і закінчення нарахування амортизації. В НП(С)БОДС 121 передбачено використання умовної вартості за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі. Такий аспект відображає можливість оцінки основних засобів в умовах переходу на застосування НП(С)БОДС суб'єктами, які раніше дотримувалися іншої концептуальної основи бухгалтерського обліку.
6.	122 «Нематеріальні активи» (наказ Мінфіну від 12.10.2010 № 1202)	31 «Нематеріальні активи»	НП(С)БОДС 122 відповідає вимогам МСБОДС 31.
7.	123 «Запаси» (наказ Мінфіну від 12.10.2010 № 1202)	12 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 відповідає вимогам МСБОДС 12.
8.	124 «Доходи» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	9 «Дохід від операцій обміну»; 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»	НП(С)БОДС 124 «Доходи» має високий ступінь відповідності. Доходи в діяльності суб'єктів державного сектору визнаються на основі принципу нарахування. Це повністю відповідає вимогам МСБОДС 9 та МСБОДС 23. Разом з тим, в НП(С)БОДС 124 більш стисло викладено умови щодо визнання, оцінки та відображення в обліку доходів від необмінних операцій в частині визнання зобов'язань. Зокрема, відсутні положення щодо деталізованих умов визнання операцій зобов'язанням чи доходом: прийняття на себе зобов'язань одержувачем; сутність і значення умов; необхідність врахування не лише форми, але й змісту такої операції; можливість застосування теперішньої вартості зобов'язання.

9.	125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»	Вимоги НП(С)БОДС 125 щодо змін в обліковій політиці та виправленні суттєвих помилок після звітної дати та звітування про події після звітної дати повністю відповідають відповідним вимогам МСБОДС 3. В частині зміни оцінок визначено високий ступінь відповідності, але все ж існують певні відмінності щодо вимог МСБОДС, зокрема відсутні положення щодо ретроспективного визнання, оцінки та розкриття сум елементів фінансової звітності.
10.	126 «Оренда» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	13 «Оренда»	НП(С)БОДС 126 не містить положень щодо розкриття інформації про накопичений резерв під безнадійні мінімальні лізингові платежі до отримання. Така норма МСБОДС 13 не відповідає нормам спеціального законодавства України.
11.	127 «Зменшення корисності активів» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти»; 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»	Вимоги НП(С)БОДС 127 в цілому відповідають вимогам відповідних МСБОДС. Зокрема, передбачено окремі порядки знецінення для активів, які забезпечують надходження грошових коштів і які не забезпечують надходження грошових коштів. Разом з тим, в НП(С)БОДС передбачена менша деталізація інформації, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності. Зазначене в цілому не впливає на повноту розкриття суттєвої інформації для користувачів.
12.	128 «Зобов'язання» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	В НП(С)БОДС 128 не передбачено створення будь-яких забезпечень, які б відображались у статтях балансу. Також в НП(С)БОДС 128 відсутні норми щодо формування, визнання, оцінки резервів під зобов'язання, а також розкриття інформації про їх стан і зміни за звітний період. Створення забезпечень та резервів не передбачено в чинному бюджетному законодавстві. Водночас для формування в бухгалтерському обліку інформації по резерви і забезпечення наказом Мінфіну від № 1219 введено рахунок 05 «Умовні зобов'язання, гарантії та забезпечення надані» та рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані».
13.	129 «Інвестиційна нерухомість» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	16 «Інвестиційна нерухомість»	НП(С)БОДС 129 відповідає вимогам МСБОДС 16.

14.	130 «Вплив змін валютних курсів» (наказ Мінфіну від 11.08.2011 № 1022)	4 «Вплив змін валютних курсів»	Методологічні засади НП(С)БОДС 130 щодо початкового визнання курсових різниць, що є результатом операцій в іноземній валюті, та звітність про операції в іноземній валюті на кінець року повністю відповідає вимогам МСБОДС 4. Разом з тим, в НП(С)БОДС 130 не визначені положення в частині порядку використання іншої валюти, ніж та, яка визначена як функціональна, оскільки відповідно до законодавства бухгалтерський облік і складання фінансової звітності здійснюється у грошовій одиниці України.
15.	131 «Будівельні контракти» (наказ Мінфіну від 29.12.2011 № 1798)	11 «Будівельні контракти»	НП(С)БОДС 131 відповідає вимогам МСБОДС 11, однак суб'єкти державного сектору України виступають виключно замовником будівельних робіт.
16.	132 «Виплати працівникам» (наказ Мінфіну від 29.12.2011 № 1798)	25 «Виплати працівникам» 39 «Виплати працівникам»	У НП(С)БОДС 132 відсутня можливість відображення в обліку операцій виконання недержавних пенсійних планів різних видів, а також виплат при звільненні, оскільки такі заходи не передбачені для виконання установами державного сектору України.
17.	133 «Фінансові інвестиції» (наказ Мінфіну від 18.05.2012 № 568)	7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»	НП(С)БОДС 133 не містить методологічних основ формування фінансової звітності спільних підприємств.
18.	134 «Фінансові інструменти» (наказ Мінфіну від 18.05.2012 № 568)	15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»	Вимоги НП(С)БОДС 134 щодо визнання, первісної та подальшої оцінки, припинення визнання відповідають положенням МСБОДС 15. Однак, в НП(С)БОДС 134 не передбачено: створення резерву сумнівної заборгованості. Це обумовлено тим, що чинним бюджетним законодавством України встановлені суворі обмеження та розроблені контрольні заходи для уникнення несвоєчасного погашення дебіторської заборгованості суб'єктів державного сектору; здійснення переоцінки фінансового активу із застосування справедливої вартості. Відповідно до вимог НП(С)БОДС 134 на кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи відображаються за їх собівартістю; проведення переоцінки за справедливою вартістю через зміни у власному капіталі. Норми НП(С)БОДС 134 не містять положень щодо створення для фінансових зобов'язань резерву під збитки, а також

			оцінки за первісною сумою за вирахуванням кумулятивної суми амортизації будь-якого доходу майбутніх періодів. В частині похідних фінансових інструментів відсутні вимоги щодо: переоцінки за справедливою вартістю; припинення визнання таких інструментів через відмову від виконання контракту.
19.	135 «Витрати» (наказ Мінфіну від 18.05.2012 № 568)	5 «Витрати на позику»	НП(С)БОДС 135 відповідає вимогам МСБОДС 5.
20.	136 «Біологічні активи» (наказ Мінфіну від 15.11.2017 № 943)	27 «Сільське господарство»	НП(С)БОДС 136 відповідає вимогам МСБОДС 27.