

PULSAR 



Ministry of  
**Finance**  
of Ukraine

Звіт про оцінку бухгалтерського обліку в  
державному секторі

**PULSE**

**Україна**



Значки, створені Smashicons, Freepik, Sumitsaengtong, surang, smashingstocks, Konkapp з [www.flaticon.com](http://www.flaticon.com)

Дизайн обкладинки: Кора Райхардт

Звіт про оцінку бухгалтерського обліку в  
державному секторі

# PULSE

## УКРАЇНА

Квітень 2024

# ЗМІСТ

<b>СКОРОЧЕННЯ ТА АБРЕВІАТУРИ</b> .....	<b>2</b>
<b>ПОДЯКА</b> .....	<b>3</b>
<b>ПРО PULSAR</b> .....	<b>4</b>
<b>РЕЗЮМЕ</b> .....	<b>5</b>
Обґрунтування, мета, обсяг, охоплення та метод оцінювання.....	5
Огляд основних результатів оцінки PULSE.....	5
План дій щодо подальшого реформування БОДС .....	7
<b>ВСТУП</b> .....	<b>9</b>
Управління оцінюванням.....	10
Гарантія якості та перевірка PULSE.....	11
Звіт PULSE.....	11
<b>ІНФОРМАЦІЯ ПРО УКРАЇНУ ТА СЕРЕДОВИЩЕ БОДС</b> .....	<b>13</b>
Країна/юрисдикція.....	13
Структура державного сектору.....	14
БОДС реформа.....	15
<b>РЕЗУЛЬТАТИ</b> .....	<b>19</b>
Розділ I. Структура БОДС .....	21
Розділ II. Фінансові активи і зобов'язання.....	22
Розділ III. Нефінансові активи та зобов'язання.....	25
Розділ IV. Визнання витрат і доходів.....	28
Розділ V. Фінансова звітність та консолідація .....	29
Розділ VI. Передумови та можливості для реформування.....	32
<b>ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ</b> .....	<b>36</b>

# СКОРОЧЕННЯ ТА

# АБРЕВІАТУРИ

<b>ПР БОДС</b>	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
<b>EPSAS</b>	Європейські стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
<b>ВВП</b>	Валовий внутрішній продукт
<b>МСБОДС</b>	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі
<b>ІТ</b>	Інформаційні технології
<b>Мінфін</b>	Міністерство фінансів України
<b>НА</b>	Не застосовується
<b>НП(С)БОДС</b>	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
<b>УДФ</b>	Управління державними фінансами
<b>PI</b>	Індикатор ефективності
<b>БОДС</b>	Бухгалтерський облік державного сектора
<b>PULSAR</b>	Програма бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі
<b>PULSE</b>	Оцінка бухгалтерського обліку державного сектора
<b>ДКСУ</b>	Державна казначейська служба України

# ПОДЯКА

Цей звіт підготовлено Групою оцінки Міністерства фінансів (Мінфін) України на чолі зі Світлоною Токаревою (начальник відділу методології бухгалтерського обліку в державному секторі Департаменту методології бухгалтерського обліку та нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності Мінфіну України, керівник групи з оцінки) разом з Іриною Чевелюк (головний спеціаліст відділу методології бухгалтерського обліку в державному секторі Департаменту методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Мінфіну, член групи), Людмилою Ключник та Наталією Остап'юк (консультанти) під керівництвом команди PULSAR: Дмитра Гурфінкель (старший спеціаліст з фінансового менеджменту, Світовий банк), Хосе Сімона Резка (старший спеціаліст з фінансового менеджменту, Світовий банк), Наталії Коноваленко (консультант з фінансового менеджменту, Центр реформ фінансової звітності, Світовий банк). Рецензування даного звіту проведено Леваном Сабаурі (професор кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Тбіліського державного університету імені Іване Джавахішвілі),

Олегом Канцуровим (Виконавчий директор державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю») та Юліаном Ласкі, консультантом Світового банку.

Команда висловлює вдячність Адріану Фоззарду (менеджер практики, глобальної практики управління в Європі та Центральній Азії) за загальне керівництво та настанови.

Світовий банк відзначає значну співпрацю та підтримку, отриману від Мінфіну, Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби, Міністерства юстиції, Міністерства розвитку громад, територій та інфраструктури України та Пенсійного фонду України, які надали інформацію та брали участь в проведених командою з оцінки дослідженнях.

Світовий банк особливо цінує підтримку та допомогу, отриману від Світлани Воробей (заступник Міністра фінансів України – керівник наглядової групи) та Людмили Гапоненко (директор Департаменту методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності).

# ПРО PULSAR

Програма бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі (PULSAR), запущена в 2017 році, є регіональною та національною програмою в 12 країнах-бенефіціарах Європи та Центральної Азії.<sup>1</sup> Її мета полягає в підтримці покращення систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів і належної практики для покращення підзвітності уряду, прозорості та ефективності.

Цілі та обсяг Програми PULSAR спільно визначаються партнерами PULSAR –

Австрією, Швейцарією та Світовим банком – які також надають інституційну підтримку її реалізації та мобілізують ресурси, необхідні для її діяльності. Країни-бенефіціари допомагають формувати програму через регіональні платформи співпраці та внесок у дві спільноти практиків: Financial Reporting Frameworks (FinCoP) та Education (EduCoP).

Додаткову інформацію про програму PULSAR та її публікації можна знайти на сайті

[www.pulsarprogram.org](http://www.pulsarprogram.org)



<sup>1</sup> Азербайджан, Албанія, Боснія і Герцеговина, Вірменія, Грузія, Косово, Молдова, Північна Македонія, Сербія, Україна, Хорватія та Чорногорія.

# РЕЗЮМЕ

## ОБҐРУНТУВАННЯ, МЕТА, ОБСЯГ, ОХОПЛЕННЯ ТА МЕТОД ОЦІНЮВАННЯ

1. Оцінка бухгалтерського обліку в державному секторі (PULSE) спрямована на підтримку Уряду України в розробці ефективної та результативної системи бухгалтерського обліку. PULSE оцінює якість системи бухгалтерського обліку в державному секторі (БОДС) та оцінює прогрес у впровадженні стандартів бухгалтерського обліку за принципом нарахування для державного сектору. Також оцінюється відповідність стандартів БОДС міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), досягнута в результаті реформ, запроваджених Урядом України у сфері управління державними фінансами (УДФ).
2. PULSE в Україні є першою повною оцінкою з використанням цієї нової методології, розробленої Світовим банком, а також є пілотним проектом для встановлення повноти та ефективності інструменту PULSE. Оцінка охоплює національний Уряд України.
3. Оцінка проводилася відповідно до методології PULSE 2021 Framework. Основою процесу PULSE є оцінка 29 показників ефективності, які, у свою чергу, складаються зі 102 вимірів. Методологія оцінювання включає чотирибальну шкалу з діапазоном балів від А до D для кожного виміру.
4. Оцінка PULSE охоплює шість компонентів ефективності організації та бухгалтерського обліку, які забезпечують прозорість, достовірність даних фінансової звітності

в державному секторі. Проаналізовані сфери включають сферу законодавчого регулювання БОДС, обліку та звітності фінансових і нефінансових активів та пасивів; обліку та звітності витрат і доходів; системи фінансової звітності; та динаміку реформування системи БОДС та факторів, які на це впливають.

5. Процес збору даних складався з перегляду та аналізу відповідних законодавчих та нормативних положень, а також екземплярів фінансових звітів, що містять інформацію, необхідну для оцінки рівня впровадження параметрів/індикаторів. Дані включали відповідне законодавство, публічні звіти, аналітичні дані та інші документи, пов'язані з показником.

## ОГЛЯД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОЦІНКИ PULSE

6. Оцінка PULSE здійснена на концептуальному, методологічному, організаційному та методичному рівнях ведення БОДС. Результати показують, що Україна створила сучасну та ефективну концептуальну основу для БОДС за сильної політичної підтримки. Були визначені деякі напрямки для подальшого посилення.
7. Реформування БОДС спрямоване на удосконалення бухгалтерського обліку виконання бюджету та підвищення прозорості фінансової звітності в державному секторі. Стратегія реформ в Україні чітко викладена в ряді керівних



документів. Зокрема:

- Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена постановою КМУ від 6 січня 2007 р. № 34.
- Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, затверджена розпорядженням КМУ від 20 червня 2018 р. 437-р (далі – Стратегія БОДС до 2025 року).
- Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, затверджена розпорядженням КМУ від 29 грудня 2021 р. № 1805-р (далі – Стратегія УДФ до 2025 року).

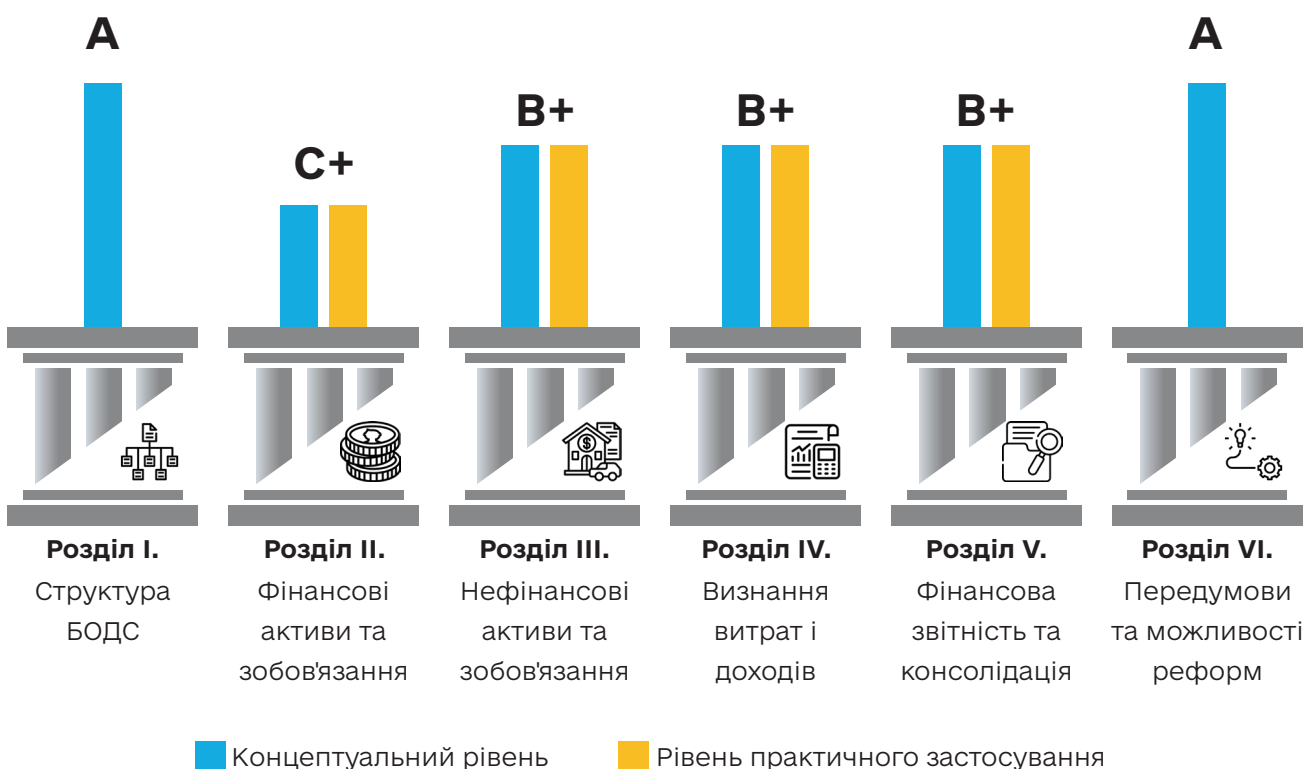
8. План заходів Стратегії БОДС до 2025 року є орієнтиром впровадження реформи. Серед успішних змін – запровадження єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (ПР БОДС) та електронної системи подання фінансової

звітності. Крім того, створено навчальну онлайн-платформу для підвищення кваліфікації бухгалтерів в державному секторі.

9. Ключовою реформою стало запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі України (НП(С)БОДС). Вони базуються на непрямому прийнятті МСБОДС та кращій світовій практиці ведення БОДС. НП(С)БОДС затверджені та впроваджені. Діє система їх постійного вдосконалення та є рекомендації щодо їх застосування. Запровадження НП(С)БОДС визнано міжнародними організаціями обґрунтованим, оскільки враховує наявні обмеження з точки зору бюджетного законодавства (положень Бюджетного кодексу, постанов КМУ) та ін.

10. Успішність процесу реформування підтвердили високі оцінки PULSE за розділом I «Структура БОДС» та розділом VI «Передумови та можливості для реформування» (А – для обох розділів) (**Рисунок 1**).

**Рисунок 1.** Загальні результати оцінки PULSE



11. Деякі з ключових висновків

(**Рисунок 1**) детального порівняльного аналізу включають:

- Високий рівень відповідності принципам МСБОДС та НП(С)БОДС, зокрема в частині обліку нефінансових активів і зобов'язань (розділ III «В+»), доходів і витрат (розділ V «В+») та фінансової звітності і консолідації (розділ V «В+»).
- Часткова відповідність між МСБОДС та НП(С)БОДС для фінансових інструментів (розділ II «С+»). Це пов'язано з відмінностями в методах оцінки фінансових інструментів: не передбачено проведення переоцінки фінансових активів за справедливою вартістю через зміни у власному капіталі (PI 4.4 «D»); оцінка на основі інших методів, крім справедливої вартості фінансових зобов'язань (PI 5.4 «D»); та розкриття значних операцій з фінансовими інструментами (PI 7.3 «D»).
- Деякі стандарти не входять до національного законодавства про бухгалтерський облік, наприклад МСБОДС 32 «Концесійні угоди: одержувач» (PI 14 «NA») та 42 «Соціальні виплати» (PI 20 «NA»). Інші МСБОДС не мають відповідних НП(С)БОДС, але включені до інших НП(С)БОДС або відображені в законодавчих і нормативних актах, наприклад МСБОДС 33 «Перше застосування в основі методу нарахування МСБОДС» (PI 12.1 «D»), МСБОДС 40 «Об'єднання в державному секторі» (PI 23.3 «С») та МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» (PI 22.4 «NA»).

12. Оцінки PULSE можна покращити шляхом уточнення НП(С)БОДС з обліку фінансових інструментів в частині визнання, первісної та подальшої оцінки, розкриття інформації про них у фінансовій звітності з урахуванням

бюджетного законодавства та розробки нових НП(С)БОДС з обліку соціальних виплат, діяльності об'єднань у державному секторі.

## ПЛАН ДІЙ ЩОДО ПОДАЛЬШОГО РЕФОРМУВАННЯ БОДС

13. Оцінка PULSE спрямована на підтримку подальшого реформування БОДС та удосконалення системи УДФ. Достовірна інформація про результати виконання бюджетів є підґрунтям ефективного функціонування середньо- та довгострокового бюджетного планування, а також ефективного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Рекомендації даного Звіту значною мірою узгоджені з Планом заходів Стратегії БОДС до 2025 року .

14. Подальше реформування також є актуальним з огляду на статус України як кандидата на вступ до ЄС. Імплементация норм європейського законодавства включатиме запровадження звітності про сталий розвиток суб'єктів державного сектору, удосконалення формату та критеріїв розкриття ключових відмінностей між НП(С)БОДС та МСБОДС та здійснення економічного аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору для забезпечення розбудови ефективної системи БОДС.

15. Основні рекомендації, отримані з оцінки PULSE, можна підсумувати таким чином:

- Удосконалення нормативної бази БОДС: необхідним є уточнення і доповнення, а також визначення доцільності розробки

нових НП(С)БОДС для активів та пасивів з балами «С» і нижче в оцінці PULSE.

- Підвищення прозорості та якості фінансової звітності: доцільним є доповнення методів розкриття облікових політик на основі порівняння НП(С)БОДС та МСБОДС, а також розкриття елементів сталого розвитку, розробка методики аналізу показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору.
- Удосконалення організаційних засад та якості виконання функцій бухгалтерських служб у державному секторі шляхом: забезпечення проведення на постійній основі підвищення кваліфікації бухгалтерів державного сектору,

формування кадрового резерву, а також удосконалення моделі бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору (організаційної структури, кваліфікаційних вимог, повноважень та системи оплати праці працівників бухгалтерських служб) та порядку оцінки головних бухгалтерів.

- Модернізація інформаційних систем в БОДС: розробка програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності державного сектору з подальшим узгодженням з іншими системами УДФ.

# ВСТУП

16. PULSE розроблено як зручну веб-платформу для самооцінки ключових вимірних аспектів системи БОДС для суб'єктів звітування державного сектору. Він має на меті надати інформацію, корисну для прийняття рішень і майбутніх пріоритетів реформ. Процес складається з чотирьох етапів: планування, проведення оцінки, звітування та реформування БОДС.

17. PULSE оцінює шість основ ефективності: структуру БОДС; фінансові активи та пасиви; нефінансові активи та пасиви; визнання витрат і доходів; фінансова звітність та консолідація; а також передумови та можливості реформ. Він використовує 29 показників і 102 вимірів прозорості, ефективної та результативної системи БОДС. Оцінка показників базується на наявних доказах. Для кожного показника оцінка враховує від двох до чотирьох вимірів, на основі яких визначається середнє значення, яке і складає загальну

оцінку для цього показника. Для оцінки як існуючої законодавчої та нормативної бази БОДС, так і рівня фактичного впровадження цих правил і стандартів, процес аналізу включає визначення відповідності МСБОДС як на концептуальному, так і фактичному (практичному) рівні (крім показника концептуальної основи).

18. Оцінка PULSE в Україні проводили з використанням змішаного підходу. Національну групу з оцінки, що складалася з експертів та спеціалістів із числа ключових розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів (наведених у **Таблиці 1**), підтримували зовнішні консультанти, які виконували процес перевірки.

19. Суб'єкти відібрані з урахуванням рівня складності їх організаційної структури, а також спектру здійснюваної діяльності. Участь державного фонду соціального

**Таблиця 1.** Основні бюджетні установи центрального державного управління, які охоплені оцінкою PULSE

Оцінені установи центрального державного управління	Державні цільові фонди
Міністерство юстиції України	Пенсійний фонд України
Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України	
Державна казначейська служба України (ДКСУ)	
Державна аудиторська служба України	

захисту – Пенсійного фонду України – обумовлено конкретними потребами оцінки обліку окремих операцій, наприклад, визнання та розкриття пенсійних резервів та умовних зобов'язань.

## УПРАВЛІННЯ ОЦІНЮВАННЯМ

20. Оцінка PULSE проводилася під керівництвом Мінфіну, яке взяло на себе повну відповідальність і керівництво процесом оцінювання. Це включало збір даних, оцінку, забезпечення якості та розповсюдження остаточного звіту PULSE.

21. Процес очолив керівник групи оцінки – офіційний представник Мінфіну. Керівник групи з оцінки був операційним менеджером оцінки PULSE та головною відповідальною особою за якість оцінки,

керував організацією та проведенням семінарів і заходів з підготовки та поширення PULSE. До складу команди входили місцеві експерти для підтримки процесу оцінки

22. Нагляд здійснювався заступником Міністра фінансів, який відповідав за моніторинг прогресу, вирішував будь-які питання політики чи комунікації, сприяння доступу до даних, інформації чи установ, які виникли під час процесу оцінювання, переглядала та затверджувала концептуальну записку і остаточний звіт PULSE. Очікується, що процес діалогу щодо реформи БОДС, планування та реалізація після завершення процесу оцінки буде керуватися тим самим заступником Міністра.

23. Команда зовнішньої валідації складалася з двох експертів з УДФ/БОДС (міжнародного та національного). Команда зовнішньої валідації відіграла вирішальну роль протягом усього процесу оцінювання

**Таблиця 2.** Учасники оцінки PULSE

Член команди	Інформація про члена команди
<b>Команда нагляду</b>	
Світлана Воробей, Керівник наглядової групи	Заступник Міністра фінансів
<b>Команда оцінки</b>	
Світлана Токарева, Керівник групи оцінки	Начальник відділу методології бухгалтерського обліку в державному секторі Департаменту методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Мінфіну
Ірина Чевелюк, Член команди	Головний спеціаліст відділу методології бухгалтерського обліку в державному секторі Департаменту методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Мінфіну
Людмила Ключник, Місцевий експерт 1	Консультант з бухгалтерського обліку в державному секторі

Член команди	Інформація про члена команди
Наталія Остап'юк, Місцевий експерт 2	Доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу ЗВО «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», CertIPSAS, DipIFR(ru) ACCA
<b>Команда зовнішньої перевірки</b>	
Олег Канцуров, Експерт 1	Виконавчий директор державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»
Леван Сабаурі, Експерт 2	Професор кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Тбіліського державного університету імені Іване Джавахішвілі
<b>Команда PULSE</b>	
Дмитро Гурфінкель	Старший спеціаліст з фінансового менеджменту, Світовий банк
Хосе Сімон Резк	Старший спеціаліст з фінансового менеджменту, Світовий банк
Юліан Ласкі	Консультант з фінансового менеджменту, Світовий банк
Наталія Коноваленко	Консультант з фінансового менеджменту, Центр реформи фінансової звітності, Світовий банк

та брала участь у більшості етапів забезпечення якості.

24. Команда PULSAR складалася зі співробітників Світового банку та консультантів, які беруть участь у реалізації програми PULSAR.

25. Склад зацікавлених сторін визначено в **Таблиці 2.**

## ГАРАНТІЯ ЯКОСТІ ТА ПЕРЕВІРКА PULSE

26. Якість оцінки забезпечувалася процедурою PULSE Check, яка є додатковою точкою взаємодії, яку провела команда PULSAR, використовуючи свій глобальний/ регіональний досвід. PULSE Check гарантує, що:

- методологія PULSE була застосована правильно;
- засвідчується загальна оцінка;
- поточний загальний стан впровадження МСБОДС та основа фінансової звітності належним чином задокументовані;
- структура та зміст звіту відповідають посібнику PULSE; а
- запропоновані рекомендації та план дій є обґрунтованими та можливими для реалізації.

## ЗВІТ PULSE

27. Звіт PULSE має таку структуру:

- **Резюме**, що містить короткий огляд обґрунтування, мети, обсягу, охоплення та методу оцінювання; огляд основних

результатів системи БОДС, поточний загальний стан впровадження МСБОДС та план дій для подальшого реформування БОДС.

- **Вступ**, що містить таку інформацію, як: обґрунтування, мета, обсяг, охоплення та методологія оцінки; управління оцінкою, організація забезпечення якості, включаючи вимогу PULSE Check.
  - **Довідкова інформація**, що стосується PULSE, про країну та середовище БОДС. Цей розділ містить інформацію про структуру державного сектору, системи УДФ та їх зв'язок із системою БОДС, правові та інституційні механізми БОДС, а також характеристики реформи БОДС.
  - **Розділ результатів**, що містить оцінку відповідності ключових елементів МСБОДС на концептуальному та фактичному рівні впровадження згідно з вимогами методології PULSE у розрізі параметрів та показників, включаючи документацію щодо поточного загального стану впровадження МСБОДС та основи фінансової звітності. Оцінка містить результати в розрізі шести розділів:
    - **Розділ I** – Результати оцінювання концептуальної основи, яка містить оцінку відповідності системі МСБОДС.
    - **Розділ II** – Результати оцінки обліку фінансових активів і зобов'язань: процедури визнання в бухгалтерському обліку, оцінка та розкриття інформації у звітності.
    - **Розділ III** – Результати оцінки обліку нефінансових активів і зобов'язань: процедури визнання в бухгалтерському обліку, оцінки та розкриття інформації у звітності нефінансових активів, нефінансових зобов'язань.
  - **Розділ IV** – Результати оцінки обліку витрат і доходів.
  - **Розділ V** – Результати оцінки фінансової звітності та консолідації: процедури подання фінансової звітності та приміток до неї, облік непідконтрольних юридичних осіб, об'єднань суб'єктів державного сектору.
  - **Розділ VI** – Результати оцінки ефективності систем БОДС та динаміки реформ БОДС, зокрема систем інформаційних технологій для керування системою БОДС, наявності достатніх людських ресурсів та можливостей організації бухгалтерського обліку, рівня інтеграції між системами бухгалтерського обліку та УДФ, політична спроможність проводити реформи БОДС.
  - **Висновки та рекомендації** включають аналіз ключових висновків і рекомендацій щодо подальших реформ і планування дій (короткострокових, середньострокових і довгострокових) для покращення загальної ефективності системи БОДС, моніторинг реформ, оцінку та подальші заходи.
28. Остаточний звіт PULSE буде опубліковано на веб-сторінці Мінфіну та веб-сайті PULSAR і буде доступним для громадськості без реєстрації та безкоштовно.

# ІНФОРМАЦІЯ

## ПРО УКРАЇНУ ТА СЕРЕДОВИЩЕ БОДС

### КРАЇНА/ЮРИСДИКЦІЯ

29. Україна розташована у східній та центральній Європі, у південно-західній частині Східноєвропейської рівнини. Загальна площа країни – 603 550 квадратних кілометрів. Населення<sup>2</sup> станом на 1 лютого 2022 року становило 41 млн. осіб. Державна мова - українська, офіційна валюта – українська гривня.

30. Україна – промислово-аграрна країна з домінуванням виробництва сировини та економікою, що базується на різноманітних промислових, сільськогосподарських секторах та секторі послуг. Країна є одним із провідних експортерів окремих видів сільськогосподарської продукції та харчових продуктів. Галузі промисловості включають гірничодобувну (вугілля, нафту та газ, залізна та марганцева руда), деякі галузі машинобудування, а також чорну та кольорову металургію. Україна є великим виробником електроенергії, також у країні існує виробництво супутників та обладнання для дослідження космосу.

31. Незважаючи на те, що наслідки пандемії COVID-19 тривали протягом 2020, 2021 та початку 2022 років, антикризові та

стимулюючі програми Уряду дозволили успішно функціонувати в умовах карантинних обмежень та додаткових зовнішніх факторів без суттєвого порушення макростабільності та позитивної динаміки розвитку. У результаті Україна завершила 2021 рік з рекордним валовим внутрішнім продуктом (ВВП) у \$200 млрд, \$6,7 млрд прямих іноземних інвестицій та зростанням на 34,7% експорту товарів на послуг.<sup>3</sup> Все це дало змогу забезпечити реальне зростання середньої номінальної заробітної плати штатних працівників (10,5%).<sup>4</sup>

32. За оцінками Світового банку,<sup>5</sup> показники розвитку економіки України в 2022 році суттєво понизилися. Зокрема, реальний ВВП скоротився на 29,1%. Основна причина цього – повномасштабне вторгнення росії. Разом з тим, вже відзначається поступове стримане відновлення господарських механізмів України, що насамперед демонструє стабільне електропостачання для потреб виробництва та населення.

33. Унаслідок воєнної агресії росії частина територій була окупована. Підприємства в інших регіонах зазнали значних втрат через руйнування та пошкодження потужностей або ж просто зіткнулися з перебоями в

<sup>2</sup> [http://db.ukrcensus.gov.ua/PXWEB2007/ukr/news/op\\_popul.asp](http://db.ukrcensus.gov.ua/PXWEB2007/ukr/news/op_popul.asp)

<sup>3</sup> <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/>

<sup>4</sup> [https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/gdn/tznr/tznr\\_u/tznr\\_u\\_bez.htm](https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/gdn/tznr/tznr_u/tznr_u_bez.htm)

<sup>5</sup> <https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2023/04/06/russian-invasion-of-ukraine-and-cost-of-living-crisis-dim-growth-prospects-in-emerging-europe-and-central-asia>



роботі та складнощами зі збутом продукції. Зокрема, експортери втратили частину виручки через обмежене судноплавство Чорним морем. Підприємства, які орієнтуються на внутрішній ринок, постраждали через падіння попиту на свою продукцію, порушення виробничих процесів та ланцюгів постачання. Попит на товари та послуги знизився, у тому числі, внаслідок вимушеної міграції мільйонів українців у сусідні країни.

34. Разом з тим, економіка України продемонструвала високу адаптивність в умовах військових дій. Більшість підприємств і далі працює під час широкомасштабної війни, скоротивши обсяг та підвищивши гнучкість потужностей. Аграрний, енергетичний сектори продовжують виконувати графік своєї діяльності, забезпечуючи працевдатність інших галузей. Це сприяє стабільній роботі сектору інформаційних технологій (IT), торговельної галузі та сфери послуг тощо. Війна завдала шкоди і втрат українській економіці, однак, її розвиток продовжується.

35. Такі результати досягається вжиттям комплексних заходів: бюджетні програми підтримки, нова податкова політика, фіксація курсу гривні, заморожування тарифів для населення та інші. Це стало можливим завдяки фінансовій допомозі від міжнародних партнерів, яка у 2022 р. становила 32,7 млрд дол. США, з яких гранти – 14,3 млрд дол. США. Підприємства всіх видів економічної діяльності перебували в складних умовах і змушені були підлаштовуватися під реалії сьогодення в режимі реального часу, втім продовжували працювати. Як наслідок, за оцінками Мінекономіки падіння зведеного індексу виробництва за підсумком 2022р. оцінено на рівні 37,6% (зростання на 4% у 2021р.),

скорочення ВВП оцінено на рівні 29,2%. Це є найгіршим результатом з часів незалежності, однак, вдалося уникнути експертних оцінок падіння ВВП в межах 40-50% і глибше.<sup>6</sup>

36. Зусилля України отримали підтримку міжнародної спільноти: 23 червня 2022 року Європейська Рада ухвалила рішення про надання Україні статусу кандидата на членство в Європейському Союзі. Подальша підготовка до членства передбачатиме завершення загальної трансформації всіх сфер, включаючи БОДС.

## СТРУКТУРА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

37. Україна – парламентсько-президентська республіка, унітарна держава. Відповідно до Конституції України, державна влада складається із законодавчої, виконавчої та судової гілки. Єдиним органом законодавчої влади в Україні є Верховна Рада України (Парламент). Органи місцевого самоврядування через свої рішення затверджують бюджети відповідних територіально адміністративних одиниць і встановлюють місцеві податки та збори. Правосуддя в Україні здійснюється виключно судами.

38. Система центральних органів виконавчої складається з міністерств та інших центральних органів. Вищий орган у системі виконавчої влади – Кабінет Міністрів України. Міністерства забезпечують формування та реалізацію державної політики у одній чи кількох сферах, інші центральні органи виконавчої виконують певні функції реалізації державної політики.

<sup>6</sup> <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=010de307-2345-4162-b5e5-1dd8b2f81d10&tag=OgIia dEkonomichnoiAktivnosti>

39. Держава бере участь у формуванні бюджетів органів місцевого самоврядування та надає фінансову підтримку органам місцевого самоврядування. Виконавча влада в областях і районах здійснюється місцевими державними адміністраціями. Об'єднані територіальні громади управляються виконавчим комітетом, який обирається кожні п'ять років жителями громади та є підзвітним їм.

40. Територіальні громади села, селища чи міста (прямо або через органи місцевого самоврядування) керують майном у комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку та здійснюють контроль за їх використанням; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць та контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки та збори згідно із законом.

41. Відповідно до Бюджетного кодексу, бюджетна система України – сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права.

42. Усі бюджетні установи включаються до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України. Розпорядники бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

43. Таким чином, між суб'єктами державного сектору (мережею розпорядників бюджетних коштів) у державному бюджеті України існує субординація. Мережа розпорядника бюджетних коштів – це вичерпна інформація про розпорядників

бюджетних коштів, об'єднаних відповідно до закону, підпорядкованих і координованих розпорядником бюджетних коштів, а також про одержувачів бюджетних коштів.

## БОДС РЕФОРМА

44. Основна мета реформи бухгалтерського обліку в державному секторі – покращити якість, надійність, послідовність та сумісність інформації про державні фінанси, щоб забезпечити її актуальність та корисність.

45. Політична підтримка з реформування і модернізації бухгалтерського обліку України задекларовано рішенням Уряду щодо реформування бухгалтерського обліку в державному секторі. В результаті впровадження стратегій БОДС та УДФ було вжито декілька заходів для вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, наприклад:

- Запроваджено 20 НП(С)БОДС (**Таблиця 3**), що більш, ніж на 80% відповідають МСБОДС та базуються на дотриманні методу нарахування.
- Розроблено та затверджено методичні рекомендації та інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі. Вони містять роз'яснення щодо особливості застосування положення НП(С)БОДС, що сприяє високому рівню практичної адаптації нової концептуальної основи бухгалтерського обліку в державному секторі.
- Затверджено та імплементовано в практику єдиний План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.2013 року № 1203, який 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, Порядок його застосування та Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями суб'єктів державного сектору. Перехід Казначейства на ПР БОДС дозволив в автоматичному режимі узагальнювати інформацію про виконання бюджетів;

- Впроваджено систему "Є-Звітність" для подання до ДКСУ фінансової звітності в електронній формі з метою оптимізації процесу збору, подальшої обробки та консолідації фінансової звітності суб'єктів державного сектору.
- Запроваджено складання загальної консолідованої фінансової звітності в державному секторі згідно з вимогами

НП(С)БОДС, що дозволяє отримати системну інформацію про загальний майновий стан та результати діяльності розпорядників бюджетних коштів, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та операцій про виконання бюджетів.

46. Суттєвим досягненням, частиною Стратегії модернізації, є запровадження системного підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору. Наказом Мінфіну від 09.11.2022 № 368 «Про погодження програми підвищення кваліфікації» затверджено програму професійної онлайн-сертифікації/навчання «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами». У 2023 році підвищення кваліфікації за цією програмою пройшли 449 працівників бухгалтерських служб.

**Таблиця 3.** Перелік прийнятих НП(С)БОДС на основі МСБОДС

Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі	МСБОДС, використані при розробці національних положень (стандартів)
101 «Подання фінансової звітності» (наказ Мінфіну від 28.12.2009 № 1541)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 1 «Подання фінансових звітів»;</li> <li>■ 2 «Звіт про рух грошових коштів»;</li> <li>■ 14 «Події після дати звітності»;</li> <li>■ 20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»;</li> <li>■ 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»</li> </ul>
102 «Консолідована фінансова звітність» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»</li> <li>■ 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»</li> </ul>
103 «Фінансова звітність за сегментами» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 18 «Звітність за сегментами»</li> </ul>
105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» (наказ Мінфіну від 25.01.2012 № 52)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»</li> </ul>

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	МСБОДС, використані при розробці національних положень (стандартів)
121 «Основні засоби» (наказ Мінфіну від 12.10.2010 № 1202)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 17 «Основні засоби»</li> </ul>
122 «Нематеріальні активи» (наказ Мінфіну від 12.10.2010 № 1202)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 31 «Нематеріальні активи»</li> </ul>
123 «Запаси» (наказ Мінфіну від 12.10.2010 № 1202)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 12 «Запаси»</li> </ul>
124 «Доходи» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 9 «Дохід від операцій обміну»;</li> <li>■ 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»</li> </ul>
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»</li> </ul>
126 «Оренда» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 13 «Оренда»</li> </ul>
127 «Зменшення корисності активів» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти»</li> <li>■ 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»</li> </ul>
128 «Зобов'язання» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»</li> </ul>
129 «Інвестиційна нерухомість» (наказ Мінфіну від 24.12.2010 № 1629)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 16 «Інвестиційна нерухомість»</li> </ul>
130 «Вплив змін валютних курсів» (наказ Мінфіну від 11.08.2011 № 1022)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 4 «Вплив змін валютних курсів»</li> </ul>
131 «Будівельні контракти» (наказ Мінфіну від 29.11.2011 № 1798)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 11 «Будівельні контракти»</li> </ul>
132 «Виплати працівникам» (наказ Мінфіну від 29.11.2011 № 1798)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 25 «Виплати працівникам»</li> </ul>
133 «Фінансові інвестиції» (наказ Мінфіну від 18.05.2012 № 568)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»</li> <li>■ 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»</li> </ul>
134 «Фінансові інструменти» (наказ Мінфіну від 18.05.2012 № 568)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»</li> </ul>
135 «Витрати» (наказ Мінфіну від 18.05.2012 № 568)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 5 «Витрати на позику»</li> </ul>
136 «Біологічні активи» (наказ Мінфіну від 15.11.2017 № 943)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 27 «Сільське господарство»</li> </ul>

47. Реформа БОДС заснована на непрямому прийнятті системи МСБОДС та отримала високу оцінку міжнародних експертів. Оцінка державних витрат і фінансової підзвітності за 2019 рік оцінила показники, пов'язані з системою бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі (PI 27 «Достовірність фінансових даних», PI 29 «Річні фінансові звіти») В+, покращивши оцінку порівняно з 2016 роком.

48. Світовий банк повідомляє про два нещодавніх проекти, які визнали ефективну роботу з удосконалення БОДС. Проекти стосувалися (i) діагностики системи бухгалтерського обліку в державному секторі протягом 2017-2018 рр., та (ii) посилення управління державними ресурсами, включаючи вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів у 2020-2021 роках. Вони визначили, що більшість МСБОДС були враховані під час розробки НП(С)БОДС, а міжнародні експерти оцінили, що НП(С) БОДС більш ніж на 80 відсотків відповідають нормам МСБОДС.

49. Подальше реформування БОДС здійснюється в рамках Стратегії БОДС до 2025 року, завданнями якої є:

- Удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наприклад, 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 із змінами МСБОДС та з урахуванням змін у національному законодавстві;
- розроблення методичних рекомендацій до НП(С)БОДС). Триває робота з уточнення положень НП(С)БОДС та їх оновлення відповідно до змін у МСБОДС.
- Удосконалення системи бухгалтерського обліку, наприклад, забезпечення адаптації інформаційно-аналітичної системи Казначейства з метою застосування ПР БОДС та проведення аналізу щодо можливості відображення в бухгалтерському обліку за методом нарахувань операцій з виконання бюджетів.
- Підвищення прозорості та якості фінансової звітності, наприклад, визначення структури консолідації фінансової звітності з метою оптимізації витрат на обробку інформації та забезпечення підвищення якості фінансової звітності; забезпечення здійснення внутрішнього контролю за веденням бухгалтерського обліку та складенням фінансової звітності.
- Удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб (проведення навчання, семінарів та тренінгів з бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності; затвердження методичних рекомендацій з оцінки роботи головного бухгалтера суб'єкта державного сектору; запровадження нової моделі бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору).
- Покращити доступність та використання даних, наприклад, запровадивши інформаційно-аналітичну систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

# РЕЗУЛЬТАТИ

50. Методологія PULSE визначає відповідність міжнародним стандартам та кращим світовим практикам державного регулювання системи бухгалтерського обліку. Його використовували для оцінки якості нормативного забезпечення БОДС в Україні, стану його фактичного впровадження, якості організаційних процесів і реформ. Результати свідчать про високий рівень розвитку системи бухгалтерського забезпечення управління державним сектором.

51. Для кожного індикатора оцінка враховує від двох до чотирьох вимірів, на основі яких визначається середнє значення для отримання загальної оцінки для індикатора. Кожен вимір оцінюється окремо за чотирибальною порядковою шкалою: А, В, С або D відповідно до точних критеріїв, встановлених для кожного виміру. Щоб виправдати конкретну оцінку для параметра, кожен аспект, зазначений у вимогах до оцінки, має бути виконано. Якщо вимоги

виконуються лише частково або критерії не задовольняються, надається нижча оцінка, яка збігається з досягненням вимог для нижчого рейтингу ефективності. Високі бали були отримані за всіма компонентами методології PULSE (**Таблиця 4**). Більше 80 відсотків концептуального рівня показників були в діапазоні від А до С, понад 70 відсотків балів у А та В. Це свідчить про те, що положення нормативних документів, які регулюють БОДС в Україні, повністю або значною мірою відповідають стандартам МСБОДС для більшості основних показників.

52. Кожен компонент отримав добрі бали в оцінці (**Таблиця 5**), що свідчить про ретельність підходу до розробки регулювання БОДС в Україні. Кожна оцінка в системі PULSE підтверджується посиланням на державні сайти, де розміщені відповідні нормативно-правові документи.

53. Загалом бали на рівні розділів досить високі (**Рисунок 2**). Це свідчить про те,

**Таблиця 4.** Підсумковий розподіл балів оцінки БОДС України

Розділи оцінки	Концептуальний рівень		Практичний рівень	
	Кількість	Питома вага, %	Кількість	Питома вага, %
A	54	52,94	33	42,86
B	18	17,65	15	19,48
C	10	9,80	10	12,99
D	8	7,84	8	10,39
NA	12	11,76	11	14,29
<b>Всього</b>	<b>102</b>	<b>100</b>	<b>77</b>	<b>100</b>

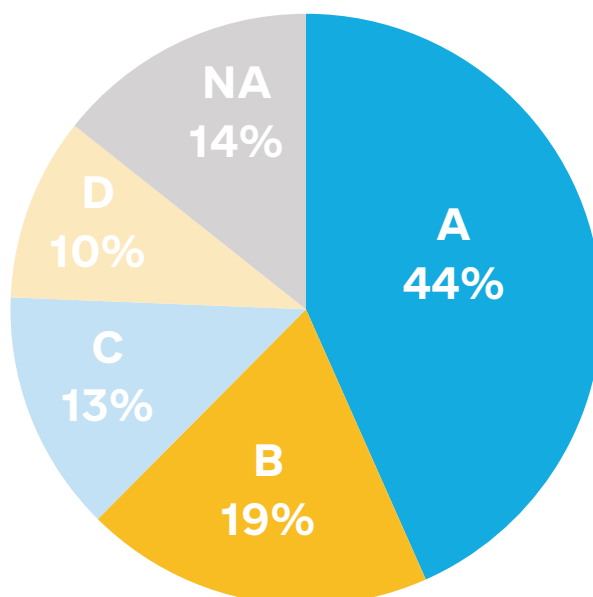
**Таблиця 5.** Підсумки оцінки за елементами

Напрямки, які оцінювалися	Концептуальний рівень	Практичний рівень
Розділ I. Структура БОДС	A	-
Розділ II. Фінансові активи та зобов'язання	C+	C+
Розділ III. Нефінансові активи та зобов'язання	B+	B+
Розділ IV. Визнання витрат і доходів	B+	B+
Розділ V. Фінансова звітність та консолідація	B+	B+
Розділ VI. Передумови та можливості реформ	A	-

Примітка: фактичні бали рівня не потрібні для компонентів I і VI.

що всі ключові складові фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору, які оцінювалися, мають затверджену методологію та методику ведення бухгалтерського обліку та чіткі роз'яснення щодо застосування НП(С)БОДС. Там, де показники отримали оцінку NA, це головним чином тому, що вимоги МСБОДС не були застосовані до діяльності суб'єктів державного сектору України, або їх застосування обмежене

положеннями Бюджетного кодексу. Серед основних статей обліку, які отримали низькі рейтинги, – фінансові інструменти, які використовуються лише на рівні центрального уряду, виплати недержавних пенсій та програми, яких немає в державному секторі України. Ці операції, однак, не впливають на виконання бюджету, а система пенсійного забезпечення та соціальних виплат реалізується за чітко визначеною бюджетною методологією.

**Рисунок 2.** Розподіл балів оцінки PULSE

## РОЗДІЛ І. СТРУКТУРА БОДС

54. У розділі І було проведено оцінювання суб'єктів державного сектору стосовно відповідності структури БОДС та НП(С) БОДС до Концептуальної основи МСБОДС, МСБОДС 3 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів», МСБОДС 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» та МСБОДС 14 «Події після звітної дати».

55. За підсумками аналізу відповідності вимог НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»,

НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів» до вимог МСБОДС сформовано високу оцінку (див. табл. 6). В НП(С)БОДС затверджено необхідність дотримання усіх якісних характеристик фінансової звітності, елементів бухгалтерського обліку та вимог щодо відображення в обліку операції з іноземною валютою, а також вимог до формування та дотримання облікової політики, проведення оцінок та виправлення помилок.

56. Розділ І оцінювався лише на концептуальному рівні відповідно до вимог оцінки методики PULSE.

57. В Україні затверджено НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». Однак економічне середовище України

**Таблиця 6.** Результати оцінки показників розділу І: Структура БОДС

Індикатори	Оцінка
	Концептуальний рівень
<b>Розділ І.</b>	<b>A</b>
<b>PI-1. Концептуальна основа</b>	<b>A</b>
Вимір 1.1 – Якісні характеристики	A
Вимір 1.2 – Суб'єкт, що звітує	A
Вимір 1.3 – Елементи фінансової звітності	A
<b>PI-2. Облікова політика, оцінки, помилки та події після звітної дати</b>	<b>A</b>
Вимір 2.1 – Облікова політика	A
Вимір 2.2 – Оцінки	B
Вимір 2.3 – Помилки	A
Вимір 2.4 – Звітування про події після звітної дати	A
<b>PI-3. Операції в іноземній валюті та ефекти гіперінфляції</b>	<b>A</b>
Вимір 3.1 – Початкове визнання курсових різниць, що є результатом операцій в іноземній валюті	A
Вимір 3.2 – звітність про операції в іноземній валюті на кінець року	A
Вимір 3.3 – Відповідність вимогам гіперінфляції	NA



на даний час не класифікується як гіперінфляційне, тому вимір 3.3 оцінений як «NA» (не застосовується).

## РОЗДІЛ II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

58. Розділ II містить результати оцінки системи визнання, оцінки, відображенні в обліку та звітності фінансових активів і зобов'язань суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС (МСБОДС 5 «Витрати

на позики», МСБОДС 28 «Фінансові інструменти – подання», МСБОДС 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБОДС 41 «Фінансові інструменти»).

59. За підсумками аналізу відповідності вимог національних стандартів (НП(С) БОДС 134 «Фінансові інструменти») з міжнародними визначено, що рівень відповідності складає «С+» (**Таблиця 7**).

60. Слід відзначити, що невисокі оцінки за розділом II (порівняно з іншими розділами оцінки) обумовлені тим, що чинним бюджетним законодавством України обмежено здійснення окремих

**Таблиця 7.** Результати оцінки показників розділу II: Фінансові активи та зобов'язання

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
<b>Розділ II.</b>	<b>С+</b>	<b>С+</b>
<b>PI-4. Фінансові активи</b>	<b>С</b>	<b>С</b>
Вимір 4.1 – Короткострокова дебіторська заборгованість, що обліковується за собівартістю	В	В
Вимір 4.2 – Фінансові активи, що обліковуються за амортизованою вартістю	С	С
Вимір 4.3 – Фінансові активи, що обліковуються за справедливою вартістю з переоцінкою через доходи та витрати	С	С
Вимір 4.4 – Фінансові активи, що обліковуються за справедливою вартістю з переоцінкою через чисті активи	Д	Д
<b>PI-5. Фінансові зобов'язання</b>	<b>С+</b>	<b>С+</b>
Вимір 5.1 – Короткострокова кредиторська заборгованість, що обліковується за собівартістю	В	В
Вимір 5.2 – Фінансові зобов'язання, що обліковуються за амортизованою вартістю	В	В
Вимір 5.3 – Фінансові зобов'язання, що обліковуються за справедливою вартістю з переоцінкою через доходи та витрати	С	С

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
Вимір 5.4 – Фінансові зобов'язання за іншими моделями оцінки	D	D
<b>PI-6. Похідні інструменти, облік хеджування, резерв на збитки та вартість позик</b>	<b>C+</b>	<b>C+</b>
Вимір 6.1 – Похідні фінансові інструменти	C	C
Вимір 6.2 – Облік хеджування	C	C
Вимір 6.3 – Втрати від сумнівних боргів	NA	NA
Вимір 6.4 – Витрати на позики	A	A
<b>PI-7. Подання, взаємозалік і розкриття інформації</b>	<b>C+</b>	<b>C+</b>
Вимір 7.1 – Представлення	A	A
Вимір 7.2 – Взаємозалік	C	C
Вимір 7.3 – Розкриття значних операцій з фінансовими інструментами	D	D
Вимір 7.4 – Розкриття положень управління ризиком	C	C

операцій. Зокрема, ст. 16 БКУ заборонено бюджетним установам здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених БКУ) 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.

61. Одночасно НП(С)БОДС України містять положення з регулювання обліку операцій з фінансовими інструментами, а також дебіторською та кредиторською заборгованістю, при цьому вони враховують специфіку та обмеження, властиві фінансовій діяльності суб'єктів державного сектору України.

62. Порядок обліку короткострокової дебіторської заборгованості, що оцінюється за собівартістю, а також фінансових активів, які утримуються суб'єктом державного сектора до їх погашення, що обліковуються

за амортизованою вартістю, визначено НП(С)БОДС 134. Вимоги даного стандарту щодо визнання, первісної та подальшої оцінки, припинення визнання, відповідають положенням міжнародних стандартів. Методика розрахунку амортизованої собівартості передбачена в НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції» і доповнює положення НП(С)БОДС 134. Однак в НП(С)БОДС 134 не передбачено створення резерву сумнівної заборгованості, що є елементом подальшої оцінки. 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.

63. В частині відображення в обліку фінансових активів, що обліковуються за справедливою вартістю з переоцінкою через доходи та витрати, то НП(С)БОДС 134 містить вимоги щодо визнання даного виду фінансових активів, їх первісної та

подальшої оцінки, припинення визнання. Однак стандартом не передбачено здійснення переоцінки даного фінансового активу із застосування справедливої вартості. Відповідно до вимог НП(С)БОДС 134 на кожен наступний після визнання дати балансу фінансові активи відображаються за їх собівартістю. Даним стандартом регулюється порядок визнання збитків від знецінення фінансових активів.

64. Оцінка вимог щодо обліку фінансових активів, які обліковуються за справедливою вартістю з переоцінкою через чисті активи, вказує на те, що для даних активів передбачено визнання на основі відповідного контракту, стороною якого стає суб'єкт державного сектору, а також порядок первісної оцінки, оскільки фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента. Одночасно не передбачено проведення переоцінки за справедливою вартістю через зміни у власному капіталі. Проте саме ці положення є основними характеристиками обліку фінансових активів за моделлю переоцінки через зміни у власному капіталі.

65. Вимоги НП(С)БОДС 134 щодо порядку обліку короткострокової кредиторської заборгованості, що обліковується за собівартістю, а також фінансових зобов'язань, що обліковуються за амортизованою вартістю, практично повністю відповідають положенням МСБОДС та критеріям оцінки PULSE за виключенням вимог щодо припинення визнання. В НП(С) БОДС 134 відсутня можливість припинення визнання зобов'язання у зв'язку з відмовою від їх виконання.

66. Щодо обліку фінансових зобов'язань, які обліковуються за справедливою вартістю з переоцінкою через доходи та витрати, то суттєві відмінності спостерігаються в частині оцінки даного виду зобов'язань. НП(С)БОДС не передбачено здійснення переоцінки таких фінансових зобов'язань. Як і для фінансових зобов'язань, що обліковуються за амортизованою вартістю відсутня можливість припинення визнання зобов'язання у зв'язку з відмовою від їх виконання.

67. 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. Саме тому при наявності порядку визнання, первісної та подальшої оцінки, умов припинення визнання, оцінка відповідності обліку фінансових зобов'язань за іншими моделями оцінки є низькою – вимір 5.4 – «D».

68. Важливо відзначити, що НП(С)БОДС 134 містить вимоги щодо обліку деривативів та операцій хеджування (виміри 6.1 та 6.2). Причому рівень слід оцінити як достатній для державного сектору України: усі основні, додаткові вимоги обліку хеджування, часткові вимоги до об'єктів та відносин хеджування передбачено у НП(С)БОДС 134. В частині похідних фінансових інструментів оцінка зафіксована на рівні «С», у зв'язку з відсутністю вимоги щодо:

- Переоцінки за справедливою вартістю.
- Припинення визнання таких інструментів через відмову від виконання контракту.

69. 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. Саме тому вимір 6.3 оцінено як «NA».

70. Порядок обліку витрат на позики затверджено в НП(С)БОДС 135 «Витрати». Усі вимоги стандарту відповідають положення МСБОДС 5 «Витрати на позики», а також положенням оцінки методики PULSE, що забезпечило оцінку виміру 6.4 як «А».

71. Положення щодо змісту та методики розкриття інформації про фінансові інструменти представлені в розділі VI «Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності» НП(С)БОДС 134. Вимоги щодо розкриття операцій з фінансовими інструментами повністю відповідають МСБОДС, а також вимогам оцінки методики PULSE.

72. Правила взаємозаліку фінансових активів та фінансових зобов'язань є недостатньо розкритими в НП(С)БОДС 134. Зокрема, наявні дві з п'яти вимог щодо деталізованого представлення характеристик операцій взаємозаліку (вимір 7.2 – оцінка «С»). Досить лаконічними є вимоги НП(С)БОДС 134 в частині розкриття інформації про значні операції з фінансовими інструментами є простими. Вони включають: (i) короткий виклад відповідної облікової політики; (ii) основу оцінки, використану при підготовці

фінансових звітів; та (iii) іншу облікову політику, доречно для розуміння фінансової звітності.

73. Інформація з питань вжиття заходів з управління ризиком передбачена до розкриття положеннями НП(С)БОДС 134, однак, лише на рівні загальних та частково особливих вимоги до розкриття інформації про кредитний ризик.

### РОЗДІЛ III. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

74. Розділ III стосується обліку нефінансових активів і зобов'язань у фінансовій звітності відповідно до МСБОДС (МСБОДС 12 «Запаси», МСБОДС 13 «Оренда», МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість», МСБОДС 17 «Основні засоби», МСБОДС 19 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, що не генерують грошові кошти», МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, що генерують грошові кошти», МСБОДС 27 «Сільське господарство», МСБОДС 31 «Нематеріальні активи», МСБОДС 32 «Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента»,

**Таблиця 8.** Результати оцінки показників розділу III: Нефінансові активи та зобов'язання

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
<b>Розділ III.</b>	<b>B+</b>	<b>B+</b>
<b>PI-8. Запаси</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 8.1 – Визначення та визнання	A	A
Вимір 8.2 – Вимірювання	A	A

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
Вимір 8.3 – Розкриття	A	A
<b>PI-9. Біологічні активи</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 9.1 – Визначення та визнання	A	A
Вимір 9.2 – Вимірювання	A	A
Вимір 9.3 – Розкриття	A	A
<b>PI-10. Оренда</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 10.1 – Визначення та класифікація	A	A
Вимір 10.2 – Визнання з точки зору орендодавця та орендаря	A	A
Вимір 10.3 – Оцінка (фінансова оренда)	A	A
Вимір 10.4 – Розкриття	B	B
<b>PI-11. Основні засоби</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 11.1 – Визначення та класифікація	A	A
Вимір PI-11.2 – Початкове вимірювання	A	A
Вимір 11.3 – Подальше вимірювання: модель витрат	A	A
Вимір 11.4 – Подальша оцінка: модель переоцінки	A	A
<b>PI-12. Основні засоби – перше застосування та амортизація</b>	<b>B</b>	<b>B</b>
Вимір 12.1 – Вимірювання під час першого застосування	D	D
Вимір 12.2 – Амортизація	A	A
Вимір 12.3 – Розкриття інформації	B	B
<b>PI-13. Нематеріальні активи</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 13.1 – Визначення та визнання	A	A
Вимір 13.2 – Первісна оцінка	A	A
Вимір 13.3 – Подальша оцінка	A	A
Вимір 13.4 – Розкриття інформації	B	B
<b>PI-14. Концесії на послуги</b>	<b>NA</b>	<b>NA</b>

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
Вимір 14.1 – Визначення та визнання: контроль над активом з боку надавача інформації	NA	NA
Вимір 14.2 – Визнання відповідальності	NA	NA
Вимір 14.3 – Визнання гарантій, наданих грантодавцем	NA	NA
<b>PI-15. Знецінення</b>	<b>B</b>	<b>B</b>
Вимір 15.1 – Ідентифікація та визнання	A	A
Вимір 15.2 – Вимірювання	B	B
Вимір 15.3 – Сторнування збитків	B	B
Вимір 15.4 – Розкриття інформації	C	C
<b>PI-16. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи</b>	<b>C</b>	<b>C</b>
Вимір 16.1 – Визначення та визнання резервів і непередбачених зобов'язань	D	D
Вимір 16.2 – Визначення та розкриття умовних активів	A	A
Вимір 16.3 – Оцінка забезпечень	NA	NA
Вимір 16.4 – Розкриття інформації щодо забезпечень та умовних зобов'язань	D	D
<b>PI-17. Виплати працівникам</b>	<b>B</b>	<b>B</b>
Вимір 17.1 – Короткострокові вигоди	A	A
Вимір 17.2 – Плани з визначеною виплатою	NA	NA
Вимір 17.3 – Інші довгострокові виплати працівникам	NA	NA
Вимір 17.4 – Виплати при звільненні	C	C

МСБОДС 33 «Перше застосування в основі методу нарахування МСБОДС» та МСБОДС 39 «Виплати працівникам»). Ці МСБОДС забезпечують загальні принципи, які фундаментально визначають, які активи слід вважати нефінансовими активами та за яких обставин існує нефінансове зобов'язання, містять аналіз дотримання системи обліку та звітності нефінансових активів і зобов'язань, у тому числі процедур визнання, оцінки

та розкриття інформації про нефінансові активи та зобов'язання.

75. Оцінка НП(С)БОДС (НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», НП(С)БОДС 123 «Запаси», НП(С)БОДС 126 «Оренда», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів», НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»,

НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи») відповідність вимогам МСБОДС отримала високі бали (**Таблиця 8**). Перелік національних стандартів, що регулюють облік нефінансових активів, значною мірою відповідає МСБОДС.

76. Основними особливостями, які варто відзначити в результаті аналізу, є: наявність однієї моделі подальшої оцінки інвестиційної нерухомості – фактичної собівартості, а також більш оптимізований список положень, які підлягають розкриттю у фінансовій звітності (оцінка «В» у вимірах 10.4, 12.3).

77. Слід відмітити, що в НП(С)БОДС відсутній порядок щодо переходу на застосування норм МСБОДС, оскільки застосовуються НП(С)БОДС. Разом з тим, в НП(С)БОДС 121 передбачене 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.

78. В практиці функціонування державного сектору України відсутні норми щодо проведення операцій концесії. Саме тому вимір PI-14 отримав оцінку «NA».

79. Положення з обліку операцій знецінення – НП(С)БОДС 127 в цілому відповідають вимогам МСБОДС, а також вимогам оцінки методики PULSE PI-15 «Знецінення». Зокрема, передбачено окремі порядки знецінення для активів, які забезпечують надходження грошових коштів і які не забезпечують надходження грошових коштів. Разом з тим, деталізація інформації в НП(С)БОДС, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності, є меншою, що в цілому не впливає на повноту розкриття суттєвої інформації для користувачів.

80. Оскільки бюджетним законодавством не передбачено створення будь-яких забезпечень, а результати виконання бюджету оцінюються в межах календарного року, 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. Це обумовило невисокі оцінки вимірів 16.1, 16.3 та 16.4.

81. Суттєвими є відмінності в нормах, що регулюють облік виплат працівникам. Увага НП(С)БОДС 132 зосереджена на короткострокових виплатах в частині оплати праці. Можливість відображення в обліку операцій виконання недержавних пенсійних планів різних видів, а також виплат при звільненні відсутня, оскільки такі заходи не передбачені для виконання установами державного сектору України.

## РОЗДІЛ IV. ВИЗНАННЯ ВИТРАТ І ДОХОДІВ

82. Розділ IV оцінює, чи суб'єкти державного сектору визнають, оцінюють, подають та розкривають інформацію про витрати та доходи відповідно до МСБОДС (МСБОДС 9 «Доходи від обмінних операцій», МСБОДС 23 «Доходи від необмінних операцій (податки та трансферти)» та МСБОДС 42 «Соціальні виплати»).

83. Оцінка НП(С)БОДС (НП(С)БОДС 124 «Доходи») відповідності вимогам МСБОДС має загальну оцінку «В+» (**Таблиця 9**).

84. Доходи та витрати в діяльності суб'єктів державного сектору визнаються на основі принципу нарахування. Це повністю відповідає вимогам МСБОДС 9 та МСБОДС 23. Разом з тим, оцінка показала, що в НП(С)БОДС 124 більш стисло викладено умови щодо визнання, оцінки та відображення

**Таблиця 9.** Результати оцінки показників розділу IV: Визнання витрат і доходів

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
<b>Розділ IV.</b>	<b>B+</b>	<b>B+</b>
<b>PI-18. Доходи від обмінних операцій</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 18.1 – Надання послуг	A	A
Вимір 18.2 – Доходи від продажу товарів	A	A
Вимір 18.3 – Відсотки, роялті та дивіденди або аналогічний розподіл	B	B
<b>PI-19. Доходи від необмінних операцій</b>	<b>B</b>	<b>B</b>
Вимір 19.1 – Податкові надходження	B	B
Вимір 19.2 – Доходи від трансфертних операцій	A	A
Вимір 19.3 – Визнання доходів або зобов'язань	D	D
Вимір 19.4 – Оцінка доходів від необмінних операцій	A	A
<b>PI-20. Соціальні виплати</b>	<b>NA</b>	<b>NA</b>
Вимір 20.1 – Сфера застосування	NA	NA
Вимір 20.2 – Визнання та вимірювання	NA	NA
Вимір 20.3 – Розкриття інформації	NA	NA

в обліку доходів від необмінних операцій в частині визнання зобов'язань – вимір 19.3. 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.

85. НП(С)БОДС щодо обліку соціальних виплат в Україні відсутнє, що обумовила оцінку «NA» для виміру PI-20.

## РОЗДІЛ V. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА КОНСОЛІДАЦІЯ

86. Розділ V оцінює, чи суб'єкт державного сектору подає фінансові звіти відповідно до МСБОДС (МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності», МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів», МСБОДС 18 «Звітність за сегментами», МСБОДС 20 «Розкриття інформації про пов'язані сторони», МСБОДС 24 «Подання інформації про бюджет у фінансовій звітності», МСБОДС 35 «Консолідована фінансова звітність»,



МСБОДС 36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», МСБОДС 37 «Спільні угоди», МСБОДС 38 «Розкриття інформації про частку в інших суб'єктах господарювання» та МСБОДС 40 «Об'єднання державного сектора»).

87. Оцінка НП(С)БОДС (НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції) відповідності вимогам МСБОДС має загальну оцінку «А» (**Таблиця 10**). НП(С)БОДС включають усі мінімальні статті, визначені в МСБОДС, тобто Баланс (форма

№ 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) та Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5-дс).

88. Слід зазначити, що наказом Мінфіну від 29.11.2017 № 977 затверджено типову форму № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», у якій розкривається конкретна облікова політика, а також інформація, яку вимагають інші НП(С)БОДС. Оскільки у Примітках до річної фінансової звітності не розкривається відповідність МСБОДС або різниця між НП(С)БОДС та МСБОДС, то за виміром 22.1 оцінка встановлена «В».

**Таблиця 10.** Результати оцінки показників розділу V: Фінансова звітність та консолідація

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
<b>Розділ V.</b>	<b>B+</b>	<b>B+</b>
<b>PI-21. Подання фінансової звітності</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
Вимір 21.1 – Ступінь повноти: звіт про фінансовий стан	A	A
Вимір 21.2 – Ступінь повноти: звіт про фінансові результати	B	B
Вимір 21.3 – Ступінь повноти: звіт про зміни в чистих активах/власному капіталі	A	A
Вимір 21.4 – Ступінь повноти: звіт про рух грошових коштів	A	A
<b>PI-22. Примітки</b>	<b>B+</b>	<b>B+</b>
Вимір 22.1 – Примітки	B	B
Вимір 22.2 – Ступінь повноти: інформація про бюджет	A	A
Вимір 22.3 – Звітність за сегментами	B	B
Вимір 22.4 – Ключовий управлінський персонал	NA	NA

Індикатори	Оцінка	
	Концептуальний рівень	Практичний рівень
<b>PI-23. Облік неконтрольованих суб'єктів господарювання та об'єднань державного сектора</b>	<b>B</b>	<b>B</b>
Вимір 23.1 – Асоційовані та спільні підприємства/Метод власного капіталу	B	B
Вимір 23.2 – Спільні операції	A	A
Вимір 23.3 – Об'єднання в державному секторі	C	C
<b>PI-24. Консолідована фінансова звітність</b>	<b>B+</b>	<b>B+</b>
Вимір 24.1 – Обсяг звітності та інвестиційні організації	A	A
Вимір 24.2 – Процедури консолідації	A	A
Вимір 24.3 – Операції між пов'язаними сторонами	B	B
Вимір 24.4 – Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання	C	C

89. Проведений аналіз також показав, що відповідно до вимог НП(С)БОДС 101 фінансова звітність містить інформацію про початковий та фактичний бюджет і їх порівняння (розділ III форми № 2-дс), розкриття принципів і методологічних засад формування інформації. Крім того, 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, визначених у МСБОДС, тому оцінки становлять за вимірами 22.2 – «А». Одночасно у вимогах до розкриття інформації за сегментами відсутня необхідність розкриття механізмів ціноутворення в операціях між сегментами – вимір 22.3 «Звітність за сегментами».

90. Вимір 22.4 оцінює ступінь, до якого суб'єкт господарювання, що звітує, інформує про ключовий управлінський персонал у своїх фінансових звітах, як це передбачено МСБОДС 20. В Україні відсутні вимоги

подібного рівня розкриття інформації про пов'язаних сторін у фінансовій звітності. Одночасно передбачене подання декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, згідно зі ст. 45 Закону України «Про запобігання корупції». Враховуючи це, вимір 22.4 визначений як «NA».

91. В частині представлення інформації про операції між пов'язаними сторонами (вимір 24.3), то НП(С)БОДС 101 вимагає наведення у примітках до фінансової звітності інформації про види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін та характер відносин між такими пов'язаними сторонами; суми дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями пов'язаних сторін. Такий обсяг відомостей оцінюється за методикою PULSE на рівні «В».

92. В Україні існує обмежене розкриття операцій між пов'язаними сторонами,

включаючи контрольовані або істотно впливові суб'єкти чи особи (наприклад, ключовий управлінський персонал), які не відображаються в бухгалтерському обліку. У НП(С)БОДС 102 визначено, що у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності контролюючого суб'єкта державного сектору внески до статутного капіталу підприємств державного, комунального секторів економіки відображаються як фінансові інвестиції. Зважаючи на викладене, оцінка за виміром 24.4 встановлена «С».

93. В Україні відповідно до НП(С)БОДС 133 інвестиції в асоційовані та спільні підприємства обліковуються за методом участі в капіталі з дотриманням основної процедури коригування балансової вартості інвестиції. Також НП(С)БОДС 133 регулює облік спільних угод, які вимагають одностайної згоди сторін і надають права на активи та зобов'язання на пасиви, обліковуються для визнання та оцінки кожного активу, зобов'язання, доходу та витрат відповідно до його частки участі у спільній операції. За результатами аналізу оцінки по виміру 23.1 встановлена «В».

94. Щодо відображення в обліку та звітності процедур об'єднання в державному секторі, то оцінка «С» за виміром «Об'єднання в державному секторі» пояснюється тим, що на сьогодні не існує окремого НП(С)БОДС, розробленого на основі МСБОДС 40. Механізм здійснення заходів, пов'язаних з утворенням, реорганізацією або ліквідацією міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та їх територіальних органів визначено Порядком здійснення заходів, пов'язаних з утворенням, реорганізацією або ліквідацією міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджений постановою КМУ від 20.10.2011 № 1074. Визнання та відображення в бухгалтерському обліку активів та зобов'язань, що виникають внаслідок об'єднань в державному секторі здійснюється відповідно до вимог

Бюджетного кодексу, НП(С)БОДС, Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі.

95. Процедури консолідації при підготовці фінансової звітності в Україні передбачені НП(С)БОДС 102, а також Методичними рекомендаціями щодо формування Державною казначейською службою України загальної консолідованої фінансової звітності, затвердженими наказом Мінфіну від 15.05.2019 № 204. Усі процедури узагальнення показників звітності представлені в чіткому прозорому алгоритмі, у тому числі виключення внутрішньогосподарських операцій між суб'єктами державного сектору.

96. Суттєвим досягненням процесу формування консолідованої фінансової звітності в державному секторі України є автоматизація процесів узагальнення інформації, а також елімінування впливу внутрішньогосподарських операцій. Це забезпечує оперативне та достовірне узагальнення показників звітності.

## РОЗДІЛ VI. ПЕРЕДУМОВИ ТА МОЖЛИВОСТІ ДЛЯ РЕФОРМУВАННЯ

97. У VI розділі було оцінено фундаментальні передумови та можливості, які необхідно врахувати для ефективного та результативного функціонування систем БОДС та успішного проведення реформ БОДС. Розділ VI містить аналіз п'яти показників на концептуальному рівні (Таблиця 11).

**Таблиця 11.** Результати оцінки показників розділу VI. Передумови та можливості для реформування

Індикатори	Оцінка
	Концептуальний рівень
<b>Розділ VI.</b>	<b>A</b>
<b>PI-25. Інтеграція з іншими системами управління фінансами</b>	<b>B+</b>
Вимір 25.1 – Багатоцільовий план рахунків	B
Вимір 25.2 – Єдиний казначейський рахунок (ЄКР)	A
<b>PI-26. : Інтегровані інформаційні системи управління фінансами</b>	<b>A</b>
Вимір 26.1 – Інформація про нарахування	A
Вимір 26.2 – Збір інформації про операції	A
Вимір 26.3 – Інтеграція систем бухгалтерського обліку та УДФ	B
Вимір 26.4 – Автоматизований процес консолідації	A
<b>PI-27. Людські ресурси та потенціал</b>	<b>A</b>
Вимір 27.1 – Компетенція з обліку за принципом нарахування	A
Вимір 27.2 – Професіоналізація функцій системи БОДС	A
Вимір 27.3 – Відповідність рівня персоналу	A
<b>PI-28. Функція бухгалтерського обліку та середовище встановлення стандартів</b>	<b>A</b>
Вимір 28.1 – Функція обліку	A
Вимір 28.2 – Незалежність установника стандартів	A
Вимір 28.3 – Незалежність органу, що затверджує стандарти	A
<b>PI-29. Реформування власності</b>	<b>A</b>
Вимір 29.1 – Мандат на реформу	A
Вимір 29.2 – Політична підтримка	A
Вимір 29.3 – Залучення зацікавлених сторін	A

98. Показник PI-25 при проведенні аналізу отримав високу оцінку «B+». В Україні запроваджений з 1 січня 2017 року ПР БОДС, затверджений наказом Мініфіну від 31.12.2013 № 1203, який 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 та дає можливість отримувати вичерпну інформацію, необхідну для ведення обліку та складання фінансової звітності. У бухгалтерському обліку в державному

секторі України існує зв'язок рахунків бухгалтерського обліку та бюджетної класифікації за доходами та витратами. Його можна охарактеризувати як непрямий. На сьогодні він частковий. Проте, це вже спроба систематизувати класифікації в бухгалтерському секторі. Зокрема, існують Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації, надані листом Мінфіну від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851.

99. Враховуючи розширене використання єдиного казначейського рахунку в Україні, оцінка для виміру 25.2 – «А». Поточний контроль за використанням бюджетних коштів вважається ефективним та прозорим, головним чином тому, що операції на єдиному казначейському рахунку можна відстежувати та контролювати в режимі реального часу через веб-сайт: <https://spending.gov.ua/>.

100. Інтеграція ІТ-систем для збору, запису та обробки інформації про метод нарахування та обміну інформацією з допоміжними системами УДФ (показник РІ-26) отримала оцінку «А». Нині серед програмних продуктів, призначених для автоматизації бухгалтерського обліку, розпорядниками бюджетних коштів, використовуються програмні продукти виключно вітчизняної розробки для різних етапів комунікації з питань використання бюджетних коштів (**Таблиця 12**).

101. Програмні продукти забезпечують:

- Облік господарських операцій із застосуванням різних ІТ інструментів обробки інформації та її узагальнення для цілей звітування;
- Нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам відповідно до норм чинного законодавства тощо;
- Автоматизацію обліку нефінансових активів;

**Таблиця 12.** Програмне забезпечення використання бюджетних коштів

Етап використання бюджетних коштів	Зміст програми	
	Програма	функції
Планування і здійснення кошторисних видатків	АС «Є-Казна»	Поєднує в собі такі системи та підсистеми: операційний день; доходи; витрати; звітність; бухгалтерський облік бюджетних установ; формування та подання податкової звітності; та процесинговий центр обробки комунальних та інших платежів
Здійснення касових видатків	Програмно-технічний комплекс «Клієнт банку-банк / Клієнт казначейства-казначейство» (ПТК «Клієнт казначейства-казначейство»)	Дистанційне обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів державного та місцевих бюджетів «Клієнт казначейства – Казначейство»
Подання звітності до органів ДКСУ	АС «Є-Звітність»	Являє собою єдиний формат подання електронної звітності клієнтами Казначейства і є важливим кроком модернізації системи звітності в державному секторі

- Облік витрат з окремими елементами деталізації відповідно до затверджених кошторисів;
- Ведення ДКСУ обліку коштів бюджетів, розподіл суми, проведення балансування, контроль фактичного виконання бюджету, формування кошторису, розподіл видатків.

102. Оцінка «А» в вимірі PI-27 була отримана в результаті наявності Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (затвердженого постановою КМУ від 26 січня 2011 р. № 59), яким передбачено порядок призначення на посаду головного бухгалтера бюджетної установи та/або спеціаліста, на якого покладається виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби. В постанові відображено зв'язок з Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників.

103. Крім того, відповідно до Стратегією БОДС до 2025 року та Стратегією УДФ до 2025 року, передбачено проведення заходів щодо навчання та підвищення кваліфікації працівників бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування національних положень (стандартів). Наказом Мінфіну від 09.11.2022 № 368 «Про погодження програми підвищення кваліфікації» погоджено спеціально професійну (сертифікатну) програму підвищення кваліфікації «Бухгалтерський облік в установах і організаціях державного сектору за національними стандартами». Ця програма вже впроваджена в дію і у 2023 році навчальні програми вже пройшли 449 осіб.

104. Організація державного обліку, а також незалежність середовища встановлення стандартів у певній юрисдикції (показник PI-28) оцінено як «А».

105. Стосовно питання незалежності середовища встановлення стандартів, то відповідно до Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» НП(С)БОДС розробляються на основі МСБОДС та затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

106. Крім того, проекти НП(С)БОДС розглядаються з метою схвалення на засіданнях Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, яка є дорадчим органом з питань методології бухгалтерського обліку і звітності та вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку. Методологічна рада утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств і установ, представників професійних організацій, бухгалтерів і аудиторів України. Такий порядок обумовлює врахування позицій зацікавлених користувачів у положеннях стандартів. Оприлюднення проектів НП(С)БОДС та змін до них здійснюється відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації»

107. Стосовно ступеня формалізації намірів Уряду щодо проведення реформ УДФ (показник PI-29) було оцінено «А». Всі кроки щодо впровадження реформ затверджені відповідними нормативними документами. В Стратегії УДФ до 2025 року та Стратегії БОДС до 2025 року чітко визначені та включають плани впровадження із зазначенням термінів виконання та відповідальних осіб. Таким чином держава забезпечує контроль за кожним етапом реалізації стратегії та впровадження реформ. Стратегія БОДС визначає джерела фінансування заходів, які вона визначає (відповідальні державні органи та залучення коштів Європейського Союзу та міжнародної технічної допомоги Світового банку). У плані її заходів зазначено, що відповідальних осіб визначають органи виконавчої влади України. Щорічно затверджується кошторис фінансування їх діяльності з детальними розрахунками, що включає фінансування реалізації стратегії.

# ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

108. Ключовою складовою процесу реформування системи УДФ України є вдосконалення механізму бюджетного планування, бухгалтерського обліку та звітування, постійного ефективного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Основним завданням таких заходів є ефективне управління фінансовими ресурсами держави, збереження майна держави, забезпечення переходу до ресурсозберігаючої соціально-інклюзивної економіки. Безумовно, центральним інструментом досягнення вказаних цілей є розвиток системи бухгалтерського обліку (на усіх рівнях) як джерела надання достовірної та своєчасної інформації.

109. Оцінка PULSE системи БОДС підтверджує результати попередньої оцінки Світового банку, яка представлена у Звіті про вдосконалення фінансової звітності державного сектору (REPF): загальна оцінка системи БОДС України, її законодавчого регулювання, заходів з реформування та їх підтримки на політичному рівні, так і практичного впровадження передових концептуальних основ бухгалтерського обліку, визначена на рівні «В+». В умовах воєнного стану слід відзначити високий рівень впровадження Мінфіном України запланованих реформ в БОДС. Висока оцінка за результатами діагностики PULSE досягнута шляхом реалізації масштабного комплексу заходів, які вжиті в Україні протягом останніх восьми років.

110. Оцінка PULSE виявила, що в Україні 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. Для успішної імплементації стандартів в бухгалтерську практику України розроблено ряд нормативних документів (методичні рекомендації, ПР БОДС та порядок його застосування). Комплексний підхід дозволив запровадити нову концептуальну основу БОДС на основі методу нарахування, що дало можливість відобразити в обліку всі існуючі і підлягаючі до одержання активи і погашення зобов'язання, забезпечити підвищення достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

111. Діюча концептуальна основа БОДС в Україні відповідає концептуальній основі МСБОДС та найкращим світовим практикам БОДС. Принципи бухгалтерського обліку та якісні характеристики фінансової звітності, вимоги до облікової політики є надійною базою ведення достовірного обліку. Це засвідчується високими оцінками показників **розділу I «Структура БОДС» (А).**

112. Незважаючи на високий рівень відповідності загальним принципами, визначеним концептуальною основою

МСБОДС, необхідно зауважити про відмінності, присутні в підходах до обліку фінансових інструментів, про що свідчать оцінки показників **розділу II «Фінансові активи та зобов'язання»** (С+). В загальному методологічні засади обліку фінансових інструментів значною мірою відповідають нормам МСБОДС. Однак необхідно конкретизувати порядок формування справедливої вартості в операціях з фінансовими інструментами. Окремі положення МСБОДС не відображені або частково імплементовані в Н(П)СБОДС оскільки такі операції не здійснюються суб'єктами державного сектору через обмеження використання бюджетних коштів (облік резерву сумнівних боргів, хеджування, окремі моделі оцінки фінансових активів і зобов'язань).

113. Оцінка PULSE показує значну відповідність між основними концепціями та принципами обліку нефінансових активів і зобов'язань в МСБОДС і НП(С) БОДС, зокрема запасів, біологічних активів, основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, оренди, що підтверджується оцінкою (В+) показників **розділу III «Нефінансові активи та зобов'язання»**. Водночас окремі операції, такі як концесії на послуги, створення забезпечень під майбутні зобов'язання, пенсійні виплати в межах пенсійних планів різних видів, не розглядаються в НП(С) БОДС через особливості національного законодавства.

114. Слід відзначити високу відповідність нормам МСБОДС в частині визнання, оцінки та розкриття інформації про доходи та витрати суб'єктів державного сектору, включаючи операції обміну та необмінні операції. Показники, пов'язані з обліком доходів і витрат (**розділ IV «Визнання витрат і доходів»**), отримали високу оцінку – В+. Водночас у НП(С)БОДС менша деталізація положень щодо визнання доходів від необмінних операцій, порівняно з вимогами

МСБОДС та відсутній національний стандарт з обліку соціальних виплат, що вплинуло на оцінку цього розділу.

115. **Розділ V «Фінансова звітність та консолідація»** отримав оцінку В+, що засвідчує високий рівень відповідності основних фінансових звітів та консолідованої фінансової звітності вимогам МСБОДС. Проблемними питаннями для системи звітування на час проведення оцінки PULSE є розкриття інформації про пов'язаних сторін, звітування про об'єднання в державному секторі та частки участі держави в інших суб'єктах господарювання.

116. Оцінка фундаментальних передумов та можливостей, які необхідно врахувати для ефективного та результативного функціонування системи БОДС та успішного проведення реформи БОДС, показує значні досягнення, що підтверджується високою оцінкою (А) показників **розділу VI «Передумови та можливості для реформування»**. Відмічено відповідний рівень технічних можливостей, наявність людських ресурсів з достатнім рівнем кваліфікації для впровадження реформи БОДС за методом нарахування, значну політичну підтримку з реформування і модернізації БОДС.

117. Оцінка PULSE підтверджує значні досягнення в розвитку новітньої концептуальної основи БОДС обумовлені адміністративним механізмом та потужною підтримкою реформування БОДС. Фактори, які сприяли успіху реформ, включають:

- **Політична підтримка та готовність до проведення реформ** засвідчені закріпленням в законах, рішеннях Уряду, наказах Мінфіну. Реформа закріплена в Стратегії УДФ до 2025 року. Це включає ключову мету модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджену Стратегією БОДС до 2025 року. на основі МСБОДС. Удосконалення НП(С)БОДС відповідно



до МСБОДС також передбачено річним планом пріоритетних дій Уряду.

- **План заходів щодо реалізації Стратегії БОДС та дорожню карту**, який є додатком до Стратегії на період до 2025 року. Кожне завдання закріплене за уповноваженим відповідальним виконавцем, має свій певний результат та строк реалізації. Координацію усіх дій, визначених Стратегією, забезпечує Мінфін. Необхідну підтримку процес реформування знаходить серед міжнародних партнерів, які надають постійну технічну допомогу та підтримку.
- **Покращений кадровий потенціал** дозволяє виконувати вимоги сучасної системи БОДС, забезпечуючи підготовку достовірної прозорої звітності. Проведено комплекс освітніх заходів на різних етапах реалізації реформи на основі системної співпраці Мінфіну та інших суб'єктів державного сектору. 449 працівників бухгалтерських служб бюджетних установ у 2023 році пройшли навчання за новою програмою навчання/сертифікації бухгалтерів.
- **Впроваджено автоматизовану систему електронної звітності для оптимізації подання фінансової звітності.** ДКСУ запровадило систему електронної звітності для вдосконалення обробки та консолідації відповідно до НП(С) БОДС. Проводиться робота з розробки інтегрованої системи автоматизації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі, яка буде здійснювати обмін даними з усіма основними системами УДФ.

118. Оцінка PULSE виявила кілька факторів, що знижують результативність показників. У рамках продовження модернізації БОДС необхідно вирішити наступне:

- Подальше удосконалення нормативної бази БОДС.

- Підвищення прозорості та якості фінансової звітності.
- Удосконалення організаційних засад та якості виконання функцій бухгалтерських служб у державному секторі.
- Модернізація інформаційних систем в БОДС.

119. Чотири рекомендації, наведені нижче, спрямовані на подальше посилення систем і практики БОДС та забезпечення узгодженості національної системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. Це сприятиме підвищенню якості, надійності, послідовності та порівнянності (на національному та міжнародному рівнях) інформації про державні фінанси з метою забезпечення її актуальності та корисності.

120. **Подальше удосконалення нормативної бази БОДС** в частині норм, що регулюють облік фінансових інструментів, забезпечень, соціальних виплат:

- Продовження процесу оновлення НП(С) БОДС у відповідність до змін МСБОДС та запитів суб'єктів державного сектору щодо уточнення окремих положень на основі досвіду застосування стандартів та змін до бюджетного законодавства.
- Підготовку та затвердження нових НП(С)БОДС, що стосуються обліку соціальних виплат, діяльності об'єднань у державному секторі тощо.
- Перегляд НП(С)БОДС в частині визнання, первісної та подальшої оцінки фінансових інструментів, розкриття інформації про них у фінансовій звітності з урахуванням бюджетного законодавства. Доцільною є розробка вказівок з цих питань для бухгалтерів розпорядників бюджетних коштів різних рівнів.
- Формування методичних рекомендацій та роз'яснень з питань обліку доходів, витрат, інвестиційної нерухомості,

біологічних активів, які будуть містити детальні інструкції щодо дій суб'єктів державного сектору при застосуванні відповідних НП(С)БОДС.

#### 121. Підвищення прозорості та якості фінансової звітності:

- Розкриття фінансових та нефінансових показників для забезпечення сталого розвитку в Україні в умовах військового стану. Комплексне представлення фінансових та нефінансових показників може стати одним із інструментів сприяння відновлення економіки України. Стратегічні рішення щодо запровадження звітування зі сталого розвитку суб'єктів державного сектору слід розробити після прийняття та затвердження відповідних стандартів МСБОДС.
- Удосконалення рекомендацій з підготовки Приміток до річної фінансової звітності за рахунок удосконалення формату та критеріїв розкриття ключових відмінностей між НП(С)БОДС та МСБОДС.
- Запровадження методів доступного та достовірного інформування зацікавлених сторін про результати фінансової діяльності Уряду. Це потребує розробки рекомендацій з економічного аналізу фінансової звітності державного сектору для оцінки фінансового стану та ефективності рішень Уряду

#### 122. Удосконалення організаційних засад та якості виконання функцій бухгалтерських служб у державному секторі за допомогою:

- Дослідження структури бухгалтерських служб країн ЄС, рівнів професійних компетентностей працівників та формування підходів щодо удосконалення організаційної структури бухгалтерських служб в Україні.
- Удосконалення методики проведення оцінки професійного рівня головних

бухгалтерів у державному секторі та забезпечення підвищення професійної кваліфікації бухгалтерів на постійній основі.

- Забезпечення проведення на постійній основі навчань для працівників бухгалтерських служб бюджетних установ щодо ведення бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору за НП(С)БОДС, проведення тематичних тренінгів з підвищення кваліфікації за тематикою з найбільш чутливих до помилок НП(С)БОДС.

#### 123. Модернізація інформаційних систем в БОДС.

- Оцінити ризики та потреби в технічній підтримці процесів БОДС.
- Розрахувати ресурси, необхідні для безперервного та захищеного обліку виконання бюджету.
- Розробити уніфікований програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору та інтегрувати його з іншими програмними продуктами системи УДФ.

124. Успішна реформа значною мірою залежить від **наявність необхідних ресурсів**. Це включає кадровий потенціал та належний рівень фінансового забезпечення витрат, пов'язаних з реалізацією визначених Стратегією БОДС заходів, оскільки реформування бухгалтерського обліку вимагає високої якості правового і нормативного забезпечення на державному рівні. Департамент методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Міністерства фінансів України відповідальний за розробку стандартів бухгалтерського обліку. Мінфіном також розробляються методичні рекомендації щодо застосування стандартів,

надається методологічна підтримка по їх застосуванню, проводиться вивчення, узагальнення, поширення найкращого досвіду організації бухгалтерської роботи, що здійснюється бухгалтерськими службами на основі кращих міжнародних практик. З метою зміцнення спроможності Мінфіну реформувати систему бухгалтерського обліку державного сектору в подальшому, узгоджуючи українську систему бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, необхідним вбачається збільшення штату працівників відділу методології бухгалтерського обліку в державному секторі, залучення міжнародної технічної допомоги для своєчасної комплексної реалізації всіх запланованих заходів з реформування БОДС.

125. Особлива актуальність характерна для питання залучення необхідних ресурсів з реалізації Стратегії модернізації БОДС на період до 2025 р. в умовах **набуття Україною статусу кандидата до вступу в ЄС** 23 червня 2022 р. Основною метою Євроінтеграції є покращання життя громадян України в частині захисту їх прав та можливості їх вільної реалізації, підвищення рівня життя, можливості прогнозувати майбутнє. Крім того, імплементація європейських норм сприятиме боротьбі з корупцією, а також запровадити традиції екологічного мислення як життєвої філософії. Досягнення окреслених цілей вимагає від системи БОДС своєчасного і релевантного розкриття інформації про діяльність державного сектору. Відповідно, запровадження звітності зі сталого розвитку і методики трактування фінансових показників у поєднанні з нефінансовими є способом демонстрації ефективності управління державним механізмом.

126. **Необхідно визнати низку ризиків**, особливо враховуючи триваючу війну та тиск щодо виконання зобов'язань щодо членства в ЄС. До них належать:

- Значний тиск на кадрові ресурси для виконання поточних завдань, розробки положень бухгалтерського обліку для виявлення та оцінки втрат, ведення обліку в умовах призову особового складу та реалізації завдань Стратегії БОДС. Потрібні відповідні кадрові ресурси.
- Потреба у фінансових ресурсах для забезпечення реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі.
- Потреба в доступних енергетичних ресурсів та засобах зв'язку для підтримки безперервної діяльності.
- Пріоритетність безпекових норм та завдань, які визначають оперативність діяльності суб'єктів державного сектору в умовах воєнного стану.
- Потенційне впровадження обов'язкових директив ЄС щодо бухгалтерського обліку та інших нормативних актів щодо фінансової звітності, включаючи Європейські стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (EPSAS), які можуть вплинути на бухгалтерський облік як у корпоративному, так і в державному секторах.

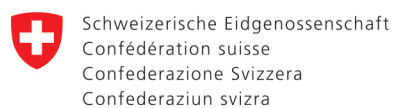
127. Оцінка PULSE спрямована на комплексне розуміння статусу національної системи БОДС, визначення відмінностей між національною та міжнародною структурами БОДС та розглядає рівень фактичної відповідності практикам, заснованим на МСБОДС. Ця оцінка демонструє значний прогрес України за цими показниками в розробці дієвої та ефективної системи БОДС. Реалізація рекомендацій сприятиме подальшому підвищенню якості БОДС та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів і належної практики з метою покращення підзвітності Уряду, прозорості та ефективності.

ПРОГРАМА PULSAR

КЕРУЄТЬСЯ:



ФІНАНСУЄТЬСЯ СПІЛЬНО:



Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,  
Education and Research EAER  
**State Secretariat for Economic Affairs SECO**