

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ТИТИКАЛО ВОЛОДИМИР СЕРГІЙОВИЧ**

УДК 657.37:336.132 (043.3)

**ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ  
ВІДПОВІДНО ДО МСБОДС**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
***Свірко Світлана Володимирівна,***  
Житомирський державний технологічний університет, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, доцент  
***Слободяник Юлія Борисівна,***  
Одеський національний економічний університет, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

кандидат економічних наук, доцент  
***Дорошенко Олена Олександрівна,***  
Національний університет водного господарства та природокористування,  
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “07” лютого 2017 р. о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103.

Автореферат розісланий “05” січня 2017 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

О.А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Участь України у інтеграційних процесах, що мають місце на сучасному етапі розвитку людства та глобалізація світової економіки спричиняють необхідність опрацювання уніфікованих підходів для збирання, систематизації та подання інформації щодо економічного стану суб'єктів господарювання, зрозумілої всім зацікавленим користувачам. Формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку економіки України та її інтеграція до світового економічного простору обумовлюють зміни парадигми управління суб'єктами державного сектору. Глибинні трансформаційні зрушення у бюджетному процесі країни спричинили появу нових об'єктів обліку, що потребували висвітлення у фінансовій звітності, висунули нові вимоги до її складу і змісту. Бюджетні установи України, кількість яких на сьогодні наближається до 56 тис. (14106 – розпорядники бюджетних коштів за Державним бюджетом; 42139 – розпорядники бюджетних коштів за місцевими бюджетами)<sup>1</sup> є безпосередніми об'єктами реформування, оскільки саме вони вповноважені розпоряджатися майном держави на правах оперативного управління та на виконання доходної й видаткової частин бюджетів. Внаслідок цього бухгалтерський облік бюджетних установ та їх фінансова звітність перебувають на етапі бурхливого розвитку та перебудови, зумовленій зростаючими потребами користувачів інформації.

Ключовим вектором модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України є наближення їх облікової теорії та практики до найкращих надбань світового бухгалтерського обліку, що на сьогодні уособлені у вигляді Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС), які прийняті до впровадження або за основу при формуванні національних облікових положень у більше ніж 110 країнах світу<sup>2</sup>.

Актуальні питання розвитку бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі та шляхи їх вирішення знайшли висвітлення у наукових працях науковців: О.В. Адамик, В.С. Амбарчян, П.Й. Атамаса, А.О. Безкровної, М.Т. Білухи, А.М. Белова, С.О. Булгакової, Н.М. Воськало, Л.Л. Гевлич, Л.В. Гізатуліної, І.В. Горковенко, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джоги, О.О. Дорошенко, В.В.Євдокимова, Т.І. Єфіменко, Є.В. Калюги, Т.В. Канєвої, Т.А. Кладницької, К.В. Ковтуненко, І.О. Кондратюк, С.О. Левицької, Н.А. Лиско, Л.Г. Ловінської, В.Ф. Максимової, К.С. Мащенко, І.Б. Медвідь, Н.Г. Мельник, В.М. Метелиці, Л.В. Момот, О.В. Натарової, М.В. Палагнюк, В.А. Пігоша, Н.М. Позняковської, Л.А. Половинчак, С.В. Свірко, С.В. Сисюк, Ю.Б. Слободяник, В.В. Сьомченко, Н.І. Сушко, І.Т. Ткаченка, А.І. Фаріон, І.Д. Фаріона, Т.І. Хомуляк, Н.М. Хорунжак, Т.В. Черкашиної, О.О. Чечуліної, Л.Т. Штимер.

Загалом найбільшу увагу у науковій літературі науковцями приділено теоретичним аспектам бухгалтерського обліку в державному секторі, перспективам його розвитку, методологічним, методичним та організаційним проблемам у зв'язку із запровадженням Національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС). Проте, комплексні дослідження з побудови системи фінансової звітності бюджетних установ у відповідності до вимог МСБОДС відсутні. Саме необхідністю

<sup>1</sup> Дані щодо кількості установ та організацій, включених до ЄПРОБК станом на 26.12.2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/222338;jsessionid=EE36E544656D4FD915F1F1677314E18B>

<sup>2</sup> IPSAS adoption by government [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf)

удосконалення теоретичних положень фінансової звітності бюджетних установ, складу та змісту фінансової звітності, розробки методичних та організаційних положень її складання зумовлене обрання теми дисертаційної роботи та її актуальність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Модернізація бухгалтерського обліку бюджетних установ в умовах інноваційно-інвестиційного розвитку державних фінансів України» (державний реєстраційний номер 0111U007430). У межах теми автором проведені дослідження, пов'язані з розробкою теоретичних положень та рекомендацій з удосконалення методичного та організаційного інструментарію фінансової звітності бюджетних установ.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних, організаційних й методичних положень інформаційного навантаження фінансової звітності бюджетних установ з розробленням способів їх удосконалення.

Для досягнення мети в роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

- узагальнити передумови реформування фінансової звітності бюджетних установ та обґрунтувати необхідність її трансформації у відповідності МСБОДС;
- виявити недоліки у визначенні сутнісних характеристик елементів фінансової звітності та в її інформаційному навантаженні, розробити пропозиції щодо уточнення змісту та складу елементів фінансових звітів;
- поглибити класифікаційні ознаки активів, грошових потоків та фінансової звітності бюджетних установ;
- уточнити порядок визнання доходів бюджетних установ та їх класифікацію для покращання складання звіту про фінансові результати на основі принципу нарахування;
- проаналізувати організаційно-методичні аспекти обліку операцій на субрахунках бухгалтерського обліку, розробити систему аналітичних субрахунків для складання фінансових звітів та доповнити Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів;
- обґрунтувати взаємозв'язок касових та фактичних видатків у зв'язку з оновленням методологічних та методичних засад бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- доповнити та уточнити перелік і форму облікових реєстрів для систематизації інформації щодо обліку активів, доходів і витрат та удосконалити організацію руху інформації для складання балансу та звіту про фінансові результати бюджетної установи при застосуванні запропонованих додаткових облікових реєстрів;
- розробити методичні положення складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС;
- розвинути теоретичні положення та удосконалити методичні аспекти складання звіту про власний капітал бюджетних установ та склад чинників його зміни.

*Об'єктом дослідження є фінансова звітність бюджетних установ.*

*Предметом дослідження є теоретичні засади та організаційно-методичні положення складання фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС, що забезпечує надання доречної інформації, яка впливає на прийняття рішень.*

**Методи дослідження.** Теоретичними і методичними основами дослідження обрано загальнонаукові та специфічні методи дослідження. Із сукупності загальнонаукових методів використано методи дедукції (для вивчення елементів фінансових звітів) та індукції (для формування висновків щодо належності сукупності об'єктів обліку до певного елементу фінансового звіту). Спостереження та порівняння використано для виявлення відповідності фінансової звітності бюджетних установ вимогам МСБОДС. Методи систематизації, узагальнення і класифікації було застосовано для уточнення класифікаційних ознак фінансової звітності, активів, грошових потоків. Передумови реформування звітності було досліджено з використанням історичного і логічного методів. Гносеологічний метод застосовано для уточнення змісту понять фінансової звітності і нефінансових активів. За результатами використання методів узагальнення, аналізу, синтезу та групування сформовано методичку складання звітних форм.

*Інформаційною базою дослідження є* Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору, нормативно-правова база, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі; наукові праці з бухгалтерського обліку і складання звітності, первинні документи, облікові та звітні дані бюджетних установ.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні та розробленні пропозицій з удосконалення окремих теоретичних, організаційних й методичних положень фінансової звітності бюджетних установ для їх відповідності вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

*удосконалено:*

- методичні положення складання фінансової звітності бюджетних установ через уточнення її структурно-елементного складу, порядку визнання та відбиття інформації щодо важливих об'єктів обліку, формування механізму перенесення залишків та оборотів за субрахунками бухгалтерського обліку до статей звітності, що сприятиме забезпеченню достовірності та повноти даних фінансової звітності бюджетних установ, а також технологічної завершеності процесу переходу бюджетних установ на форми фінансової звітності у зв'язку із застосуванням НП(С)БОДС;

- організаційно-методичні положення: обліку витрат майбутніх періодів та забезпечень, виробничих запасів, що уможливило їх коректне відображення у балансі бюджетної установи; доходів від реалізації довгострокових нефінансових активів за їх видами та власних надходжень, що є фінансовими доходами бюджетних установ; обліку витрат на оплату послуг отриманих від сторонніх підприємств, витрат на відрядження за рахунок бюджетних асигнувань, що спрощує складання звіту про фінансові результати, знижує ймовірність виникнення помилок при перенесенні оборотів за субрахунками до статей звіту; відображення власного капіталу за його окремими складовими: коригувань, сум дооцінки та уцінки довгострокових фінансових активів за їх видами; сум дооцінки (уцінки) інвестицій суб'єкта державного сектору та обліку накопичених курсових різниць, що не впливають на обсяги доходів та витрат для складання окремих статей звіту про власний капітал; обліку іншої поточної дебіторської заборгованості, що уможливило вибірку операції з руху грошових коштів за видами діяльності для їх перенесення до статей звіту про рух грошових коштів;

- методику відображення операцій у кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку: зі списання виробничої собівартості готової продукції та розрахунків за реалізацію майна; різниць, що виникають унаслідок розподілу фактичних витрат з придбання запасів за плату, передбачених НП(С)БОДС 123 «Запаси»; переоцінки інвестицій; повернення короткострокових та довгострокових кредитів наданих розпорядником бюджетних коштів; надання розпорядником бюджетних коштів короткострокових та довгострокових кредитів; зарахування на рахунки суми штрафів, неустойки, пені, отриманих за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду; сплати суми штрафів, неустойки, пені, виплачених за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду та інших поточних видатків за необхідними операціями, тощо. Це забезпечує відображення таких операцій у відповідних формах фінансової звітності;

- склад і зміст облікових реєстрів для обліку витрат, пов'язаних з придбанням і використанням основних засобів, нематеріальних активів, запасів, доходів та амортизації відповідно до оновлених методологічних положень бухгалтерського обліку у державному секторі через доповнення існуючих форм носіїв облікової інформації та формування пакету документів бухгалтерського оформлення, зокрема: Відомості обліку витрат з придбання основних засобів, Аркушу-розрахунку розподілу ТЗВ, Відомості обліку витрат з придбання запасів, Накопичувальної відомості обліку витрат з придбання та використання запасів, Відомостей за субрахунками рахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», та порядок руху інформації, що ілюструє її накопичення та трансформацію від первинних документів до форм фінансової звітності, знижує ймовірність помилок при визначенні первісної вартості об'єктів активів та сум доходів;

- методику зіставлення показників касових та фактичних видатків через коригування формули ув'язки останніх на суму амортизації довгострокових нефінансових активів та сум уцінки майна, що відносяться до складу витрат, що забезпечує ув'язку показників звіту про фінансові результати і звіту про рух грошових коштів;

*дістало подальший розвиток:*

- теоретичні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах через: ідентифікацію чинників реформування фінансової звітності бюджетних установ; визначення концептуальних положень фінансових звітів, що уможливило конкретизацію призначення фінансових звітів бюджетних установ; змістовне навантаження поняття фінансової звітності бюджетних установ, що є внеском до формування теоретичного базису складання фінансової звітності та забезпечення прозорості державних фінансів;

- визначення нефінансових активів, як частини активів, контрольованих суб'єктом державного сектору в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому, або які мають потенціал корисності для суб'єкта державного сектору, та не є фінансовими активами, повною мірою характеризує їх склад та призначення відповідно до МСБОДС та положень статистики державних фінансів, а також ідентифікація складу: нефінансових активів, інформація за якими розкривається у балансі бюджетних установ окремо внаслідок відмінностей порядку визнання та оцінки, функцій у діяльності бюджетних установ; зобов'язань, що виникають внаслідок операційної та інвестиційної діяльності установи за рахунок бюджетних коштів від фінансових зобов'язань;

- класифікація фінансової звітності бюджетних установ. Конкретизовано, що фінансова звітність за ступенем узагальнення поділяється на індивідуальну (звітність бюджетної установи); консолідовану (звітність головного розпорядника бюджетних коштів); зведену (звітність з виконання бюджетів) (таке доповнення розкриває всі етапи руху фінансової звітності бюджетних установ); активів бюджетних установ за характером участі у господарських операціях (розподіл складу активів за терміном їх використання уможливорює обчислення робочого капіталу бюджетної установи); вхідних та вихідних грошових потоків за видами діяльності бюджетних установ (це знижує імовірність помилок при складанні звіту про рух грошових коштів);

- підхід до ідентифікації назв складових власного капіталу суб'єктів державного сектору, складу і призначення статей, серед яких запропоновано виокремити: внесений капітал (скоригований на зміну облікової політики, виправлення помилок, інші зміни), резервний капітал, резерв на переоцінку (дооцінка основних засобів, уцінка основних засобів, дооцінка нематеріальних активів, уцінка нематеріальних активів, дооцінка інвестицій, уцінка інвестиції), резерв на перерахунок (накопичені курсові різниці), фінансовий результат (скоригований на зміну облікової політики, виправлення помилок, інші зміни та профіцит /дефіцит за звітний період), капітал у підприємства (збільшення капіталу в підприємства, зменшення капіталу в підприємства, інші зміни в капіталі), що усуває плутанину та двозначність трактування їх змісту, уможливорює аналіз впливу всіх чинників, що спричинили зміни власному капіталі установи.

**Практичне значення одержаних результатів.** Результати, що полягають у розробці рекомендацій і пропозицій спрямованих на удосконалення теоретичних, методичних та організаційних положень фінансової звітності бюджетних установ є внеском до розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в державному секторі. Їх впровадження у діяльність установ державного сектору України сприятиме: однозначному трактуванню елементів фінансової звітності, завдяки покращенню структури подання інформації, змістовного навантаження звітних форм, правильному відображенню залишків та оборотів за рахунками у відповідних статтях фінансової звітності, підвищенню корисності та достовірності інформації фінансової звітності бюджетних установ.

Основні теоретичні, методичні і організаційні положення доведені до рівня конкретних розробок, придатних до використання бюджетними установами, зокрема:

- рекомендації щодо складання фінансової звітності бюджетних установ при переході комунальних бюджетних установ на форми фінансової звітності у відповідності МСБОДС (Київська міська рада, довідка № 1061 від 10.10.16 р.);

- методика відображення операцій зі списання виробничої собівартості готової продукції та розрахунків за реалізацію майна; переоцінки інвестицій; повернення короткострокових та довгострокових кредитів наданих розпорядником бюджетних коштів (Київська міська клінічна офтальмологічна лікарня «Центр мікрохірургії ока», довідка № 394 від 25.10.16 р.);

- порядок зіставлення показників касових та фактичних видатків, що уможливорює ув'язку показників звіту про фінансові результати і звіту про рух грошових коштів та оцінку динаміки виконання бюджету і кошторисів за різні періоди (Київський міський палатовий будинок № 5, довідка № 197 від 28.10.16 р.);

- рекомендації щодо організації та методики складання балансу через поглиблення аналітичного обліку витрат майбутніх періодів та забезпечень, а також виробничих запасів (Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги № 2» Солом'янського району м. Києва, довідка № 295 від 12.10.16 р.).

Пропозиції з удосконалення фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС використано при розробці навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін «Облік та звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі», «Звітність бюджетних установ», які використовуються при підготовці фахівців з обліку і оподаткування в ДВНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (довідка від 03.11.16 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні трансформації фінансової звітності бюджетних установ.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 6 міжнародних науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [7-12].

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 12 наукових праць загальним обсягом 15,46 друк. арк. (особисто автора – 3,56 друк. арк.), з яких: 1 монографія, загальним обсягом 12,33 друк. арк. (особисто автора – 0,43 друк. арк.); 5 статей у наукових фахових виданнях (з них – 1 у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз); 6 тез доповідей та матеріалів міжнародних науково-практичних конференцій.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 215 сторінках друкованого тексту. Робота містить 32 таблиці на 23 сторінках (з них 7 таблиць розміщені на 7 сторінках), 45 рисунків на 26 сторінках (з них 9 рисунків розміщено на 9 сторінках), 17 додатків на 84 сторінках. Список використаних джерел нараховує 174 найменувань і розміщений на 23 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

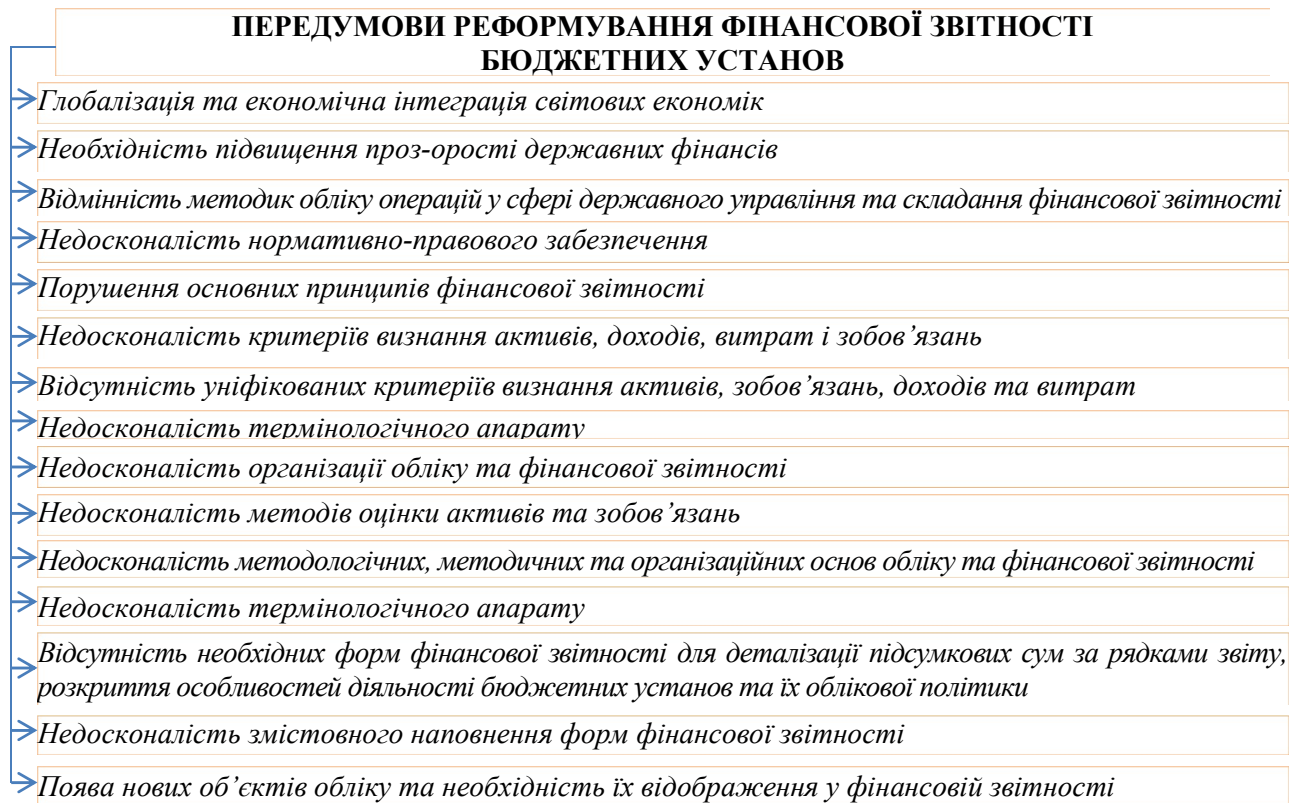
У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів, характер їх апробації.

Перший розділ «**Концепція фінансової звітності бюджетних установ на сучасному етапі розвитку бюджетного обліку**» розкриває уточнення призначення фінансових звітів суб'єктів державного сектору, розширені їх класифікаційні ознаки та елементи. Крім того, досліджено передумови реформування та визначено концептуальні положення фінансової звітності бюджетних установ за МСБОДС.

Дослідження передумов реформування фінансової звітності бюджетних установ показало, що необхідність модернізації фінансової звітності у державному секторі виникла внаслідок причин, які узагальнені на рис. 1. Визначено, що фінансова звітність бюджетних установ має складатися на основі міжнародних концептуальних основ фінансової звітності, втім, призначення фінансових звітів за НП(С)БОДС останнім не відповідають. Для усунення таких розбіжностей у роботі обґрунтовано, що призначення



фінансових звітів відповідно до концептуальних основ фінансових звітів полягає у оцінці здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання, наданні інформації щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання, результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності, дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору, цільового використання бюджетних коштів, рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей, фінансового стану суб'єкта господарювання та змін в ньому.



**Рис. 1. Передумови реформування фінансової звітності бюджетних установ**

Аргументовано, що на відміну від МСБОДС фінансова звітність бюджетних установ не трактується як звітність загального призначення, що суперечить принципу прозорості державних фінансів. Для забезпечення рівноправного доступу до фінансової звітності бюджетних установ всіх зацікавлених користувачів інформації на законних підставах, запропоновано внести корективи та доповнення до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», доповнивши бюджетними установами перелік суб'єктів, фінансова звітність яких не становить комерційної таємниці та розширивши перелік суб'єктів, річна фінансова звітність яких підлягає оприлюдненню. З урахуванням терміну складання та подання річної фінансової звітності бюджетних установ, оприлюднювати звіти доцільно не пізніше ніж 30 березня шляхом розміщення їх на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті відповідного контролюючого суб'єкта.

Запропоноване визначення фінансової звітності бюджетних установ (фінансова звітність – це публічна згрупована інформація щодо фінансово-майнового стану, джерел фінансового забезпечення, напрямів його використання, операцій і результатів діяльності

бюджетної установи за звітний період у стандартизованій формі) повною мірою розкриває її сутність з урахуванням особливостей бюджетного процесу України та відповідає теоретичному базису МСБОДС.

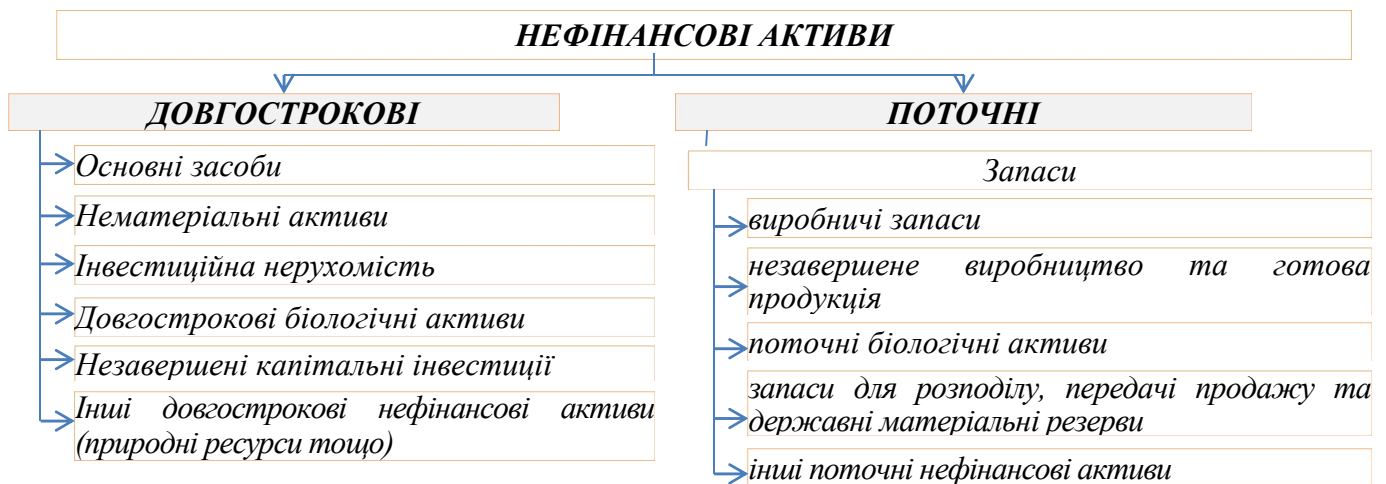
Розширено класифікацію фінансової звітності за ступенем узагальнення на: звітність бюджетної установи – індивідуальну; звітність головного розпорядника бюджетних коштів – консолідовану; звітність з виконання бюджетів – зведену характеризує її за мірою агрегування інформації.

У роботі доведено, що класифікаційною ознакою, яка об'єднує нефінансові та фінансові активи є характер їх участі у господарських операціях, а довгострокові активи і поточні активи характеризуються за терміном їх використання. Такий підхід до класифікації активів уможливив систематизацію елементів балансу та визначення сутнісних характеристик і складу нефінансових активів. Нефінансові активи визначено як частину активів, контрольованих суб'єктом державного сектору в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому, або які мають потенціал корисності для суб'єкта державного сектору, та не є фінансовими активами.

Сформовані концептуальні положення фінансової звітності бюджетних установ виступили базисом для опрацювання практичних рекомендацій з формування та подання фінансової звітності вказаних суб'єктів господарювання.

Другий розділ «Методика та організація складання та подання звітності про фінансовий стан та фінансові результати» присвячено розробленню пропозицій зі складання фінансової звітності в умовах переходу до застосування НП(С)БОДС, удосконаленню її елементів базуючись на особливостях діяльності бюджетних установ.

Дослідження складу елементів нефінансових активів здійснювалося виходячи з засад методологічних положень МСБОДС, згідно яких одним з ключових критеріїв відокремленого відображення класів активів у звіті про фінансовий стан є відмінності у порядку їх визнання та різне призначення щодо використання у діяльності суб'єкта державного сектору. Встановлено, що до нефінансових активів суб'єктів державного сектору належить відповідна сукупність об'єктів обліку, уточнений склад яких в контексті їх розподілу за характером участі у господарських операціях та терміном їх використання узагальнено на рис. 2.



**Рис. 2. Уточнений склад нефінансових активів суб'єктів державного сектору**

Обґрунтовано, що інформацію про запаси як частину нефінансових активів доцільно розкривати за їх балансовою вартістю у основній частині звіту та балансовою вартістю за підкласами відповідно до загальної класифікації запасів за НП(С)БОДС 123 «Запаси» у додаткових статтях: виробничі запаси (сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору; малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року), готова продукція (готова продукція або незавершене виробництво).

У роботі запропоновано порядок відображення витрат та доходів майбутніх періодів у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи. Вбачаючи, що витрати майбутніх періодів є специфічним видом витрат, запропоновано уточнення призначення та порядку ведення рахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів». На цьому рахунку пропонується обліковувати витрати на роботи і послуги, що здійснені відповідно до бюджетного законодавства у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах; та здійснення платежів у рахунок майбутніх поставок товарів, які не включаються до складу активів, а щодо них ведеться оперативний кількісний облік за місяцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання (сплачені авансом передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо, що не належать до бібліотечних фондів).

У дисертації уточнено критерії визнання бюджетного асигнування бюджетних установ (у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією), доходу від списання кредиторської заборгованості строк позовної давності якої минув (як доходу у зв'язку зі списанням боргу) та класифікаційних ознак доходів. Виходячи з сутнісних характеристик доходів, уточнено склад доходів від обмінних операцій.

Зважаючи на уточнені сутнісні характеристики доходів удосконалений склад доходів від обмінних операцій: бюджетне асигнування, доходи від надання послуг (плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю, надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності, плата оренду майна бюджетних установ), доходи від продажу, доходи від операцій з капіталом (доходи від продажу нерухомого майна, зокрема доходи бюджетних установ від реалізації нерухомого майна), доходи від відсотків, роялті та дивідендів (зокрема кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти; кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки, інші доходи від обмінних операцій (доходи від курсових різниць, доходи за сумами зобов'язань бюджету

та розпорядника бюджетних коштів, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді, тобто доходів у зв'язку з списанням сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув; доходами від переоцінювання активів бюджетних установ.

Для розмежування доходів за необмінними операціями та інших доходів за необмінними операціями, запропоновано запровадження субрахунку 7512 «Інші доходи за необмінними операціями»; витрат за необмінними операціями та інших витрат за необмінними операціями – субрахунку 8512 «Інші витрати за необмінними операціями». Відокремлений облік витрат на оплату послуг отриманих від сторонніх підприємств, витрат на відрядження за рахунок бюджетних асигнувань запропонований на субрахунку 8015 «Інші витрати».

У дисертації через необхідність надання користувачам інформації щодо обсягу бюджетних асигнувань, власних надходжень бюджетних установ, трансфертів та напрямів їх використання залежно від економічної сутності витрат умотивовано необхідність складання розділу III Виконання бюджету (кошторису) звіту про фінансові результати за методом нарахування. Обґрунтовано, що для відображення руху грошових коштів бюджету (кошторису) за складовими доходів та виплатами бюджетних коштів за економічною класифікацією видатків доцільно передбачити окремий звіт у складі додаткової інформації до фінансових звітів.

Аргументовано, що оновлення методологічних та методичних підходів до визнання та обліку витрат спричинило зміни у взаємозв'язку касових і фактичних видатків, що набуває вигляду:

$$\text{ФВ} - \text{А} - \text{У} + \Delta\text{ДЗ} - \Delta\text{КЗ} + \Delta\text{ЗЗ} = \text{КВ} - \text{КВ}_{\text{ДНА}}, \text{ де}$$

ФВ - фактичні видатки за звітний період; А – амортизація довгострокових нефі-нансових активів; У – уцінка майна;  $\Delta\text{ДЗ}$  – різниця між дебіторською заборгованістю на кінець та початок періоду;  $\Delta\text{КЗ}$  – різниця між кредиторською заборгованістю на кінець та початок періоду;  $\Delta\text{ЗЗ}$  – різниця між залишками запасів на кінець та початок періоду,  $\text{КВ}_{\text{ДНА}}$  – касові видатки за внесеним капіталом за звітний період.

Визначено, що окремі операції бюджетних установ не знайшли свого відображення у Кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами. Зокрема: з обліку віднесення витрат здійснених у звітному періоді, які підлягають включенню у витрати в майбутніх звітних періодах (наступних роках), списання витрат, раніше врахованих у витратах майбутніх періодів та відображення визнання забезпечень й вибуття економічних вигід або потенціалу корисності. У дисертації запропоновано бухгалтерські проведення із наведених вище операцій та зі списання виробничої собівартості готової продукції та відображення розрахунків за реалізацію майна.

У роботі розроблений організаційно-методичний порядок перенесення інформації до балансу та звіту про фінансові результати бюджетної установи при застосуванні запропонованих додаткових облікових реєстрів: Відомості обліку витрат з придбання основних засобів, Відомості обліку витрат з придбання запасів, уточненої Відомості нарахування амортизації (зносу) на основні засоби, Меморіального ордеру № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів бюджетних установ».

У дисертації розроблено: Методичні положення формування статей Балансу з урахуванням уточненого складу елементів балансу та рахунків бухгалтерського обліку, Методичні положення формування Звіту про фінансовий результат з урахуванням уточненого складу статей звіту про фінансовий стан за доходами та витратами та методики їх формування, Методику зіставлення доходів і витрат за даними звіту про фінансовий результат, Методику складання звіту про фінансові результати у розрізі доходів від операційної та іншої діяльності суб'єктів державного сектору України.

Третій розділ **«Методично-організаційні положення іншої фінансової звітності бюджетних установ»** присвячено розробленню пропозиції зі складання звіту про власний капітал та рух грошових коштів в умовах переходу до застосування НП(С)БОДС, запропоновано удосконалення елементів звіту про власний капітал.

Обґрунтовано, що запровадження звіту про власний капітал у складі форм фінансових звітів бюджетних установ спричиняє необхідність обліку коригуючих статей унаслідок виправлення суттєвих помилок, зміни облікової політики та інших змін. Для забезпечення обліку таких операцій і відображення їх у звіті про власний капітал запропоновано відкриття до субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» аналітичних субрахунків: 5512/Виправлення суттєвих помилок; 5512/Зміни облікової політики; 5513/Інші зміни. У статті «Інші зміни» запропоновано наводити всі суми змін, які відбулися після звітної дати й впливають на розмір власного капіталу, та не відображаються як виправлення суттєвих помилок та зміни облікової політики. Аргументовано, що стаття «Інші зміни в капіталі» має відображати дані за всіма іншими змінами у капіталі суб'єкта державного сектору, що не були включені до вищезазначених статей (списання невідшкодованих збитків, суми нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у минулих роках).

Встановлено, що чинна методика обліку дооцінки та уцінки довгострокових нефінансових активів унеможливує їх перенесення до статей звіту про власний капітал. Для відокремленого відображення у звіті про власний капітал сум дооцінки та уцінки довгострокових фінансових активів з їх розподілом на основні засоби та нематеріальні активи розроблено систему аналітичних субрахунків: 5311/1 «Дооцінка довгострокових нефінансових активів»; 5311/1/1 «Дооцінка довгострокових нефінансових активів (основні засоби)»; 5311/1/2 «Дооцінка довгострокових нефінансових активів (нематеріальні активи)»; 5311/2 «Уцінка довгострокових нефінансових активів»; 5311/2/1 «Уцінка довгострокових нефінансових активів (основні засоби)»; 5311/2/2 «Уцінка довгострокових нефінансових активів (нематеріальні активи)». Визначено, що оскільки капітальні інвестиції не підлягають переоцінці, зазначена стаття має бути вилучена зі звіту про власний капітал.

До змін капіталу в дооцінках призводять облік операцій зі зменшення корисності активів та відновлення корисності активів, сум дооцінки, що не визнаються у складі доходів. Такі суми запропоновано розкривати відповідно до МСБОДС як резерв на переоцінку відокремлено від курсових різниць не визнаних у звіті про фінансові результати (курсів різниць за чистими інвестиціями в закордонний суб'єкт господарювання які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників, виражених в іноземній валюті при формуванні статутного капіталу) які слід наводити як резерви на перерахунок.

Для обліку сум дооцінки (уцінки) інвестицій суб'єкта державного сектору та обліку накопичених курсових різниць, що не впливають на обсяги доходів та витрат запропоновано субрахунок 5214 «Накопичені курсові різниці» - на якому узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході; 5215 «Інший капітал» - призначений для обліку інших видів капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків. У роботі розроблена методика бухгалтерського обліку переоцінки фінансових інвестицій та обліку накопичених курсових різниць для складання звіту про власний капітал, що усуває прогалини методичного характеру.

У дисертації класифіковано вхідні та вихідні грошові потоки бюджетних установ за видами їх діяльності з урахуванням запропонованого удосконалення складу та класифікації доходів суб'єктів державного сектору. Оскільки побудова плану рахунків зорієнтована на побудову балансу та звіту про фінансові результати, складання звіту про рух грошових коштів за прямим методом потребує вибірки операції на рахунках як за видами діяльності так і за обмінними та необмінними операціями (рис. 3).

Розроблена методика складання звіту про рух грошових коштів із застосуванням запропонованих аналітичних субрахунків та класифікаційних ознак передбачає відкриття аналітичних субрахунків 2117/3 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (товари, роботи, послуги); 2117/4 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (фінансові інвестиції); 2117/5 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (основні засоби); 2117/6 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (нематеріальні активи); 2117/7 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (інші (інвестиційна діяльність)); 2117/8 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (відсотки (роялті)) до рахунку 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» та перенесення їх оборотів у кореспонденції з субрахунками з обліку коштів.

У роботі запропоновано кореспонденцію субрахунків із повернення короткострокових та довгострокових кредитів наданих розпорядником бюджетних коштів, надання розпорядником бюджетних коштів короткострокових та довгострокових кредитів, зарахування на рахунки суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду, сплата суми штрафів, неустойки, пені, виплачені за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду та інших поточних видатків за необмінними операціями, тощо.

У дисертації розроблені Методичні положення формування звіту про власний капітал бюджетної установи з урахуванням уточнень складу елементів власного капіталу та чинників, що впливають на його зміни; Методичні положення складання звіту про рух грошових коштів; систематизовані грошові потоки бюджетних установ за обмінними та необмінними операціями, за інвестиційною та фінансовою діяльністю; визначено обороти субрахунків, що кореспондують з субрахунками з обліку грошових коштів, склад субрахунків, обороти за якими формують різні статті звіту про рух грошових коштів у частині надходження та витрачання коштів, склад субрахунків та їхніх класифікаційних ознак для організації аналітичного обліку грошових потоків бюджетних установ.

**Надходження***Операційна діяльність*

Дебет субрахунків: 2212 «Готівка в іноземній валюті», 2311 «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»

## До кредиту субрахунків:

Бюджетні асигнування			Надходження за доходами від надання послуг (1)					Інші надходження від обмінних операцій		Трансферти (2)				Інші надходження від необмінних операцій (3)			
5411	7011	Разом	2111	2117	6212	6414	Разом	2114	2116	6414	7511	7523	Разом	2115	2117	7512	Разом

*Інвестиційна діяльність*

Дебет субрахунків: 2212 «Готівка в іноземній валюті», 2311 «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»

## До кредиту субрахунків:

Надходження від продажу фінансових інвестицій (4)	Надходження від продажу основних засобів (5)					Надходження від продажу нематеріальних активів (6)					Інші надходження (7)				
2117	2111	2117	6212	6414	Разом	2111	2117	6212	6414	Разом	2111	2117	6212	6414	Разом

*Фінансова діяльність*

Дебет субрахунків: 2212 «Готівка в іноземній валюті», 2311 «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»

## До кредиту субрахунків:

Надходження від повернення кредитів			Надходження від отримання позик			Надходження від отримання відсотків (роялті) (8)				
2012	2112	Разом	6011	6114	Разом	2111	2117	6212	6414	Разом

**Рис. 3. Аналіз оборотів субрахунків, що показують джерела надходження грошових коштів**

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних та методично-організаційних положень фінансової звітності бюджетних установ та практичному їх використанні для забезпечення достовірності та повноти фінансової звітності, її складання відповідно до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Основні висновки за результатами наукового дослідження полягають в наступному:

1. Узагальнення чинників, які спричинили необхідність реформування фінансової звітності бюджетних установ показало, що чільне місце у їх переліку посідають інтеграційні процеси економіки України до світової економіки. Це спричинило необхідність формування інформації за показниками, які характеризують діяльність суб'єкта господарювання на основі уніфікованих підходів. Встановлено, що вагомою групою причин до реформування фінансової звітності виступили фактори, пов'язані з функціонуванням бюджетної системи на основі принципу єдності, що сформували вимогу щодо запровадження єдиних підходів до бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі. Складання фінансової звітності потребує дотримання єдиних концептуальних засад. Втім, проаналізувавши положення вітчизняного нормативно-правового забезпечення було доведено невідповідність призначення фінансової звітності концептуальним положенням міжнародних стандартів. Опрацьовані та ідентифіковані напрямки призначення фінансових звітів усувають такі розбіжності. Теоретична основа складання фінансової звітності потребує дотримання єдиних уніфікованих підходів до визначення змісту категорій та понять. Запропоновані: визначення фінансової звітності бюджетних установ ідентифікує її щодо бюджетного процесу, акцентує необхідність публічності; коригування чинного нормативно-правового поля забезпечує набуття законних підстав для доступу до фінансової звітності зацікавлених користувачів.

2. В контексті розробки концептуальних положень фінансової звітності бюджетних установ відповідно до міжнародних стандартів, важливим є удосконалення термінологічно-понятійного апарату, зокрема сутнісних характеристик та складу нефінансових активів. Сформоване у дисертації уточнене визначення нефінансових активів всебічно характеризує їх сутність, склад та призначення, а також сприяє конвергенції вітчизняного облікового тезауруса.

3. Роль, місце та завдання будь-якого об'єкта в системі визначає класифікація її елементів. Саме тому поділ фінансової звітності за ступенем узагальнення на індивідуальну, консолідовану, зведену характеризує ступінь агрегованих даних наведених у фінансовій звітності. Класифікація активів за терміном використання у межах класифікаційної ознаки за характером участі у господарських операціях уможлиблює виокремлення робочого та перманентного капіталу бюджетної установи. Запропонована класифікація грошових потоків бюджетних установ характеризує всі надходження і витрачання коштів за видами діяльності та є передумовою коректного перенесення оборотів за рахунками до звіту про рух грошових коштів.



4. У зв'язку з переходом до складання фінансової звітності на основі НП(С)БОДС доволі суттєво змінився як склад звітних форм так і їх кількість. Трансформація звітних форм, що існують та поява у складі фінансової звітності Звіту про власний капітал зумовила необхідність розробки методики їх складання. Розроблена у дисертації методика містить детальний опис інформації, що відображається у кожній статті фінансових звітів, зіставлення статей з рахунками залишки та обороти за якими їх формують та кодами бюджетної класифікації доходів і економічної класифікації видатків.

5. Дослідження елементного складу балансу бюджетних установ виявило проблему певного протиріччя до функціонально-базового апарату в частині облікових принципів, на усунення якої спрямовано пропозиції з відокремленого відображення у балансі груп активів і зобов'язань, що мають суттєві відмінності порядку їх визнання та оцінки, функцій та способі використання у діяльності бюджетних установ. Це забезпечує зацікавлених користувачів інформацією щодо вартості та стану об'єктів відмінних за своїми характеристиками.

6. В процесі аналізу структури та змістовного наповнення звіту про фінансові результати виявлено невідповідність класифікаційних ознак доходів та витрат бюджетних установ, а також певні недоліки у порядку визнання доходів, їх складі, що унеможливають формування достовірної інформації у відповідних статтях звіту про фінансові результати. Запропоноване розширення класифікації доходів за НП(С)БОДС 124 «Доходи» доходами на визнання і оцінку яких зазначений стандарт не поширюється уможливорює чітку ідентифікацію всіх доходів бюджетних установ за їх видами. Виокремлення зі складу доходів від надання послуг доходів, що класифікуються МСБОДС як доходи від використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання та доходів від реалізації майна і представлення їх відповідно у складі фінансових активів, доходів від продажу класифікує власні надходження бюджетних установ за їх економічною сутністю. Доповнення складу інших доходів від обмінних операцій кредиторською заборгованістю строк позовної давності якої минув та доходами від переоцінювання активів бюджетних установ усуває прогалини у класифікації доходів. Такий підхід до класифікації доходів уможливорює їх коректне зіставлення із витратами за цими видами діяльності.

7. Необхідність перегляду організаційно-методичних положень обліку об'єктів та операцій на субрахунках бухгалтерського обліку обумовлена змінами у складі, змісті інформації та структурі її представлення у формах фінансової звітності. Запропоновані низка синтетичних та аналітичних субрахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, облікових реєстрів та порядок їх ведення уможливають перенесення всієї необхідної інформації до статей фінансових звітів. Втім, окремі операції з обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат та капіталу не знайшли свого висвітлення у Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами. З метою усунення зазначеної прогалини методичного забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ запропоновано доповнити останню наведеною у дисертації кореспонденцією субрахунків.

8. Для належної організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до оновлених методологічних засад та методичних положень бухгалтерського

обліку, у роботі запропоновано реєстри з систематизації і накопичення витрат на придбання довгострокових та поточних фінансових активів, їх вибуття, удосконалено облікові реєстри з обліку доходів та амортизації довгострокових нефінансових активів, уточнено рух інформації для складання балансу та звіту про фінансові результати з застосуванням зазначених реєстрів. Такий підхід до організації обліку забезпечує зниження помилок при визначенні первісної вартості об'єктів, витрат на їх списання, сум визнаних у складі доходів.

9. Зіставлення касових і фактичних видатків за кодами економічної класифікації є заходом контролю за використанням бюджетних коштів, що також уможливорює перевірку відсутності помилок у бухгалтерському обліку, ув'язку показників звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів. Втім, оновлення методологічних підходів та методичних положень обліку активів та витрат спричинює потребу уточнення взаємозв'язку між фактичними витратами установи та виплатами нею коштів з рахунків. Розбіжності між сумами витрат установи і виплатами нею коштів з рахунків виникають вже не тільки внаслідок змін у сумі дебіторської та кредиторської заборгованостей, залишків запасів на кінець та початок періоду, а й внаслідок обліку амортизації довгострокових нефінансових активів та сум уцінки майна віднесених до складу витрат.

10. Задекларована необхідність відповідності фінансової звітності бюджетних установ міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в державному секторі спричинює потребу однозначного трактування користувачами змісту статей фінансової звітності. Втім, уніфікація фінансової звітності різних суб'єктів державного сектору спричинила підміну понять у назвах складових власного капіталу. Зокрема, резерви є окремою статтею фінансових звітів бюджетних установ, втім, зміст зазначеної статті абсолютно не відповідає аналогічній позиції у міжнародній практиці, оскільки за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі у складі резервів показують результати переоцінок і курсових різниць. Перейменування статті резерви на резервний капітал та статті фонд дооцінки на резерви усуває таке протиріччя.

11. У наслідок структурно-логічного опрацювання складу звіту про власний капітал ідентифіковано певні прогалини у кінцевому інформаційному продукті облікової системи на подолання якої спрямовано рекомендації щодо розширення складу звіту про власний капітал резервом на переоцінку та резервом на перерахунок, доповнення переоцінки активів дооцінкою та уцінкою фінансових інвестицій, вилучення зі складу переоцінки дооцінки та уцінки капітальних інвестицій дає зацікавленим користувачам інформацію щодо впливу всіх чинників на зміни у розмірі власного капіталу.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Монографії:**

1. Tytykalo V.S. Comparative analysis of the report on financial situations (balance sheet) of government entities of Ukraine and international public sector accounting standards // Current state and perspectives of enterprises' development in conditions of international economic activity: Collective Monograph. – Matej Bel University, Slovakia. – Banska Bystrica, 2013. 296 p. P.121-126 (заг. обсяг 12,33 друк. арк., особисто автору належить 0,43 друк. арк.).

**Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

2. Титикало В. С. Звіт про фінансовий результат суб'єктів державного сектору України та шляхи його вдосконалення // Економічний аналіз. 2011. Вип. 8. Част. 2. С.427-429 (включено до: Index Copernicus, WorldCat, Google Scholar, Open Academic Journals Index) (0,4 друк. арк.).

**Статті у наукових фахових виданнях України:**

3. Титикало В. С. Теоретичні основи фінансової звітності бюджетних // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(25). Ч.3. С. 305-314 (0,5 друк. арк.).

4. Титикало В. С. Порівняльна характеристика звіту про рух грошових коштів суб'єктів державного сектору України з МСБОДС // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 28(1). С. 221-224 (0,4 друк. арк.).

5. Титикало В. С. Роль бухгалтерського обліку та звітності в управлінні бюджетною установою // Фінанси, облік і аудит. 2011. Вип. 18. С. 369-380 (0,33 друк. арк.).

6. Титикало В. С. Нові форми фінансової звітності бюджетних установ: звіт про власний капітал // Фінанси, облік і аудит. 2013. Вип. 1 (21). С. 313-319 (0,4 друк. арк.).

**Матеріали конференцій:**

7. Титикало В. С. Шляхи вдосконалення звіту про фінансовий результат суб'єктів державного сектору України // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб.мат. VIII міжн. наук.-практ. конф. (18-20 травня 2011 р., м.Черкаси). Черкаси: ЧДТУ, 2011. Том 1. С.92-94 (0,17 друк. арк.).

8. Титикало В. С. Характеристика балансу державного сектору України та звіту про фінансовий стан за МСБОДС // Стратегія економічного розвитку країн в умовах глобалізації: зб.мат. міжн. наук.-практ. конф. (4-5 березня 2011 р., м.Львів). Львів: Економічна фундація, 2011. С.108-110 (0,22 друк. арк.).

9. Титикало В. С. Характеристика звіту про фінансовий результат суб'єктів державного сектору України // Реформування фінансової системи та стимулювання економічного зростання в нестабільності: зб.мат. міжн. наук.-практ. конф. (15-16 квітня 2011 р., м.Одеса). Одеса: Центр економічних досліджень та розвитку, 2011. С.51-53 (0,17 друк. арк.).

10. Титикало В. С. Шляхи вдосконалення балансу державного сектору України // Економіка: сучасні проблеми та перспективи розвитку: зб.мат. міжн. наук.-практ. конф. (11-12 березня 2011 р., м.Одеса). Одеса: Центр економічних досліджень та розвитку, 2011. Частина II. С.91-95 (0,15 друк. арк.).

11. Титикало В. С. Загальні позиції складання фінансової звітності в установах державного сектору: вітчизняні та міжнародні підходи // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: зб.тез доп. 8 міжн. наук.-практ. конф. (11-12 березня 2011 р., м.Тернопіль). Тернопіль: ТНЕУ, 2011. Частина 2. С.423-425 (0,19 друк. арк.).

12. Титикало В. С. Загальні позиції складання нової форми фінансової звітності бюджетних установ: звіт про власний капітал // Регіональна економіка та проблеми муніципального розвитку: зб.мат. міжн. наук.-практ. конф. (7-8 лютого 2014 р., м.Київ). Київ: Економічний науковий центр, 2014. С.73-75 (0,2 друк. арк.).

## АНОТАЦІЯ

**Титикало В. С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС. – рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2017.

Сформовано методичну та організаційну концепцію трансформації фінансової звітності бюджетних установ відповідно до вимог МСБОДС. Уточнено концептуальні та теоретичні основи фінансової звітності, її класифікаційні ознаки, склад елементів форм фінансових звітів. Запропоновано шляхи усунення недоліків методики відображення операцій в кореспонденції субрахунків. Розроблено систему аналітичних субрахунків для перенесення інформації до форм фінансових звітів.

Розроблено облікові регістри для фіксації витрат та оцінювання надходження і вибуття нефінансових активів відповідно до НП(С)БОДС. Удосконалено порядок узагальнення показників у формах фінансової звітності, порядок зіставлення показників касових та фактичних видатків, методику та організацію її складання. Класифіковано грошові потоки бюджетних установ за видами діяльності. Уточнена класифікація доходів бюджетних установ.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, стандарти, фінансова звітність, активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, рахунки бухгалтерського обліку, аналітичні субрахунки, облікові регістри.

## ANNOTATION

**Tytykalo V. Transformation of financial statements of public sector institutions in accordance with IFRSPS. - Manuscript**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2017.

of the concept of financial reporting of budgetary institutions in accordance with the requirements IPSAS. Defined objective reasons for reforming the financial statements. Clarified the conceptual and theoretical foundations of the financial statements, its classification features. Specifies the composition of elements of financial statements forms that make it possible to obtain information on the status of assets, liabilities and equity of budgetary institutions. Developed registers for fixing costs and evaluation receipt and disposal of non-financial assets under the state of emergency. Determined the order of synthesis rates in the financial statements. Investigated and improved method and company financial reporting. Comparisons of financial statement of the sub-accounts of accounting and budget classification codes revenues and expenditures.

Classified cash flow budget organizations for activities. The classification of revenue budget institutions enables the comparison of income and expenses. Improved order comparison of cash and actual expenditures.

*Key words:* accounting standards, financial statements, assets, liabilities, equity, income, expenses, accounts, analytical sub-accounts, registers.

## АННОТАЦИЯ

### **Тытыкало В.С. Трансформация финансовой отчетности бюджетных учреждений в соответствии с МСБОДС. - Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2017.

Диссертация посвящена формированию методической и организационной концепции трансформации финансовой отчетности бюджетных учреждений в соответствии с требованиями МСБОДС. В работе определены объективные причины реформирования финансовой отчетности, уточнены концептуальные и теоретические основы финансовой отчетности, ее классификационные признаки, состав элементов форм финансовой отчетности для получения информации о состоянии активов, обязательств и собственного капитала бюджетных учреждений. Состав долгосрочных нефинансовых активов, которые следует представлять отдельными элементами баланса бюджетной организации, определен как основные средства, нематериальные активы, инвестиционная недвижимость, долгосрочные биологические активы, незавершенные капитальные и прочие долгосрочные нефинансовые активы (природные ресурсы и т.д.), запасы, прочие текущие нефинансовые активы. Собственный капитал предложено рассматривать в соответствии с МСБУГС как внесенный капитал, резервный капитал, резервы (на переоценку, на перерасчет), финансовый результат, капитал в предприятиях.

Трансформация отчетных форм, существующих и появление в составе финансовой отчетности Отчета о собственном капитале обусловила необходимость разработки методики их составления. Разработанная в диссертации методика содержит детальное описание отображаемой в каждой статье финансовых отчетов, сопоставление статей со счетами остатки и обороты по которым их формируют и кодам бюджетной классификации доходов и экономической классификации расходов.

Исследование элементного состава баланса бюджетных учреждений выявило противоречие к функционально-базовому аппарату в части учетных принципов, на устранение которой направлены предложения по обособленному отражению в балансе групп активов и обязательств, имеющих существенные различия порядка их признания и оценки, функций и способе использования в деятельности бюджетных учреждений.

В процессе анализа структуры и содержательного наполнения отчета о финансовых результатах выявлено несоответствие классификационных признаков доходов и расходов бюджетных учреждений, а также определенные недостатки в порядке признания доходов и их составе. Предложенное расширение классификации доходов по НП (С) БУГС 124 «Доходы» доходами признания и оценка которых указанный стандарт не распространяется способствует четкой идентификации всех доходов бюджетных учреждений по их видам. Выделение из состава доходов от предоставления услуг доходов, классифицируемых МСБОДС как доходы от использования другими сторонами активов предприятия и доходов от реализации имущества и представления их соответственно в составе финансовых активов, доходов от продажи классифицирует собственные поступления бюджетных

учреждений по их экономической сущности. Дополнение состава прочих доходов от обменных операций кредиторской задолженностью срок исковой давности которой истек и доходами от переоценки активов бюджетных учреждений устраняет пробелы в классификации доходов.

Необходимость пересмотра организационно-методических положений учета объектов и операций на субсчетах бухгалтерского учета обусловлена изменениями в составе, содержании информации и структуре ее представления в формах финансовой отчетности. Предложенные ряд синтетических и аналитических субсчетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, учетных регистров и порядок их ведения делают возможным корректным и полным перенос всей информации по статьям финансовых отчетов. С целью устранения выявленной проблемы неполноты Типовой корреспонденции субсчетов бухгалтерского учета для отражения операций с активами, капиталом и обязательствами распорядителями бюджетных средств и государственными целевыми фондами предложено дополнить последнюю сформированной в диссертации корреспонденцией субсчетов.

Для надлежащей организации бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в работе разработаны учетные регистры по систематизации и накопления затрат на приобретение долгосрочных и текущих финансовых активов, их выбытия, усовершенствована учетные регистры по учету доходов и амортизации долгосрочных нефинансовых активов, уточнено движение информации для составления баланса и отчета о финансовых результатах с применением указанных регистров.

Сопоставление кассовых и фактических расходов по кодам экономической классификации лежит в основе механизма контроля за использованием бюджетных средств, способствует проверке отсутствия ошибок в бухгалтерском учете, увязке показателей отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств. Дополненный порядок сопоставления учитывает корректировку на сумму амортизационных отчислений относительно долговременных нефинансовых активов та сум уценки имущества, которые относятся к расходам.

Заявленная необходимость соответствия финансовой отчетности международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе вызывает потребность однозначной трактовки пользователями содержания статей финансовой отчетности. Предложенное переименование статьи резервы на резервный капитал и статьи фонд дооценки на резервы устраняет существующее противоречие.

В результате структурно-логической обработки состава отчета о собственном капитале идентифицировано определенные пробелы в конечном информационном продукте учетной системы на преодоление которой направлено рекомендации по расширению состава отчета о собственном капитале резервом на переоценку и резервом на перерасчет, дополнения переоценки активов к оценке и уценкой финансовых инвестиций, исключения из состава переоценки дооценки и уценки капитальных инвестиций обеспечивает предоставление заинтересованным пользователям информации относительно влияния всех факторов на размер собственного капитала.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, стандарты, финансовая отчетность, активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы, счета бухгалтерского учета, аналитические субсчета, учетные регистры.

Підписано до друку 22.11.2016 р. Формат 60x90 1/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times new Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Наклад 100. Зам. № 754.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора у Житомирському державному технологічному університеті

вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи  
ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.