

УДК 657:657.37

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/171-19>**Черкашина Т. В.**кандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0078-8526>**Cherkashyna Tetyana**

Odessa National Economic University

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Прагнення України до європейської спільноти та довгострокова взаємодія з міжнародними фінансовими фондами, зарубіжними державними установами сприяли початку реформування всієї облікової системи державного сектору. Результатом імплементації міжнародних облікових стандартів має бути гармонізована фінансова звітність бюджетних установ, складена за чинними стандартами. Метою статті є розкриття практичної важливості модернізованої фінансової звітності для її користувачів і виокремлення напрямів ефективного використання фінансової звітності для прийняття своєчасних управлінських рішень у бюджетній установі. Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань. Під час проведення дослідження були використані наукові методи аналізу, синтезу, порівняння та узагальнення. У статті досліджено результати імплементації національних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору, які стосуються формування фінансової звітності. За результатами проведеного дослідження сформульовано розходження, які виникають під час формування фінансової і бюджетної звітності. Проаналізовано недоліки методологічного характеру, які викликають розбіжності у трактуванні статей форм фінансової звітності і чинним планом рахунків. У статті узагальнено результати дослідження щодо теоретико-методологічних основ модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі. В результаті проведених досліджень було розкрито практичну важливість формування фінансової звітності за чинними стандартами бухгалтерського обліку для бюджетних установ. У статті проаналізовано проблемні питання модернізованої звітності бюджетних установ, основним з яких є складність в узгодженні між фінансовою звітністю за чинними стандартами і бюджетною звітністю державного сектору. Запропоновано як доповнення до звітності бюджетних установ поступове впровадження нефінансової звітності за актуальними зараз у світі показниками, а саме екологічними і соціальними. Рекомендовано розроблення й впровадження управлінської звітності, особливо у сфері державних фінансів, де потрібен постійний аналіз фінансових показників та прийняття оперативних управлінських рішень на різних рівнях бюджетних установ.

Ключові слова: фінансова звітність, державний сектор, модернізація бухгалтерського обліку, національні стандарти, бюджетні установи.

FINANCIAL STATEMENTS IN THE CONTEXT OF MODERNIZATION OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

Ukraine's aspirations to the European community and long-term cooperation with international financial funds, foreign government agencies contributed to the beginning of the entire accounting system of the public sector. The process of transformation of the public sector accounting system has been complex and ambiguous. The efforts of reformers: government, academics, accountants-practitioners are aimed at adapting to international accounting standards. Accounting reform in the public sector continues today. The implementation of international accounting standards should result in harmonized financial reporting of budgetary institutions, prepared in accordance with current standards. The main requirements for quality reporting of budgetary institutions: the information context of reporting forms, effective use in economic analysis and inspections, as well as the provision of information for management decisions. The purpose of the article is to reveal the practical importance of modernized financial statements for its users and to identify areas for effective use of financial statements for timely management decisions in the budgetary institution. The methodological and informational basis of the work is scientific works, materials of periodicals, Internet resources. Scientific methods of analysis, synthesis, comparison and generalization were used in the study. The article examines the results and implementation of national accounting standards in the public sector, which are relevant to the formation of financial statements: International Public Sector Accounting Standards 101, 124, 135. The results of the study formulated differences that arise during the formation of financial and budgetary reporting, which as a result of compilation must be agreed in the institution. The shortcomings of methodological nature that cause differences in the interpretation of the articles of the financial statements and the current chart of accounts are analyzed. The article summarizes the results of a study on the theoretical and methodological foundations of modernization of accounting in the public sector: As a result of the research, the practical importance of forming financial statements according to the current accounting standards for budgetary institutions was revealed. Modernized financial reporting allows budgetary institutions to improve the quality of information for external and internal users, to be full participants in the processes in the international economic space. The article analyzes the problematic issues of modernized reporting of budgetary institutions, the main of which is the difficulty in agreeing between financial statements according to current standards and budget reporting of the public sector. It is proposed, as a supplement to the reporting of budgetary institutions, the gradual introduction of non-financial reporting on current indicators in the world: environmental and social. Proposed as a direction for further research, the use of management reporting. It is recommended to develop and implement management reporting, especially in the field of public finance, which requires constant analysis of financial indicators and operational management decisions at various levels of budgetary institutions.

Keywords: financial reporting, public sector, modernization of accounting, national standards, budgetary institutions.

JEL classification: D60, H61, M40, M41

Постановка проблеми. Взаємодія України на державному рівні з міжнародними фінансовими і гуманітарними фондами, міжнародними організаціями різних рівнів і напрямів діяльності, тісний зв'язок із європейською спільнотою вимагають від української сторони взаємодії фінансової звітності суб'єктів державного сектору високого рівня інформативності. Міжнародні партнери висуюють певні вимоги до фінансової звітності державних установ, з якими вони взаємодіють, серед яких слід назвати приведення у відповідність до міжнародних стандартів інформації про стан виконання бюджетів.

На базі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards) в Україні були розроблені й почали діяти з 2017 року національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). Метою фінансової звітності в державному секторі є забезпечення корисною інформацією для прийняття рішень і забезпечення соціальної та економічної відповідальності за використання ресурсів державним сектором, тому застосування розроблених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі і складання фінансової звітності за стандартами є основою модернізації обліку й формування обліково-інформаційного забезпечення управління державними фінансовими ресурсами в Україні.

Складання фінансової звітності в державному секторі в результаті модернізації обліку дасть змогу на рівні установ і на державному рівні отримувати точну й об'єктивну інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки. Фінансова звітність усіх організацій державного сектору має бути стандартизованою і зіставною. Окрім фінансових, міжнародних установ, організацій і фондів, громадяни України будуть обізнані про фінансовий стан країни та ефективність використання міжнародних кредитів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні основи, модернізація бухгалтерського обліку у державному секторі та проблеми складання звітності бюджетних установ за новими стандартами висвітлено в працях багатьох вітчизняних науковців, що досліджують сферу діяльності установ державного сектору економіки. Зокрема, можна виділити праці вітчизняних науковців, які досліджували модернізацію бюджетного обліку й складання фінансової звітності за новими стандартами, таких як О.О. Дорошенко, Т.Г. Камінська, І.Р. Лукановська, С.В. Рилєєв, А.Л. Романчук, В.Ю. Світлична, Н.І. Сушко, Л.Т. Шафранська [1; 2; 3; 4; 5; 8; 13].

В.Ю. Світлична у своїх дослідженнях розкрила характеристику облікових методів формування фінансової звітності у державному секторі та вивчила організаційні аспекти реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ України щодо вимог міжнародної практики. Суб'єкти державного сектору у фінансовій звітності мають відображати активи та зобов'язання за методом нарахування, доходи й витрати за касовим методом. У зв'язку з тим, що перехід із касового методу на метод нарахування є складним, у міжнародній практиці використовують їх комбінації, а саме модифікований касовий метод та метод модифікованого нарахування [1, с. 374–375]. Підтримуємо погляди автора, що для досягнення позитивних результатів модернізації

бухгалтерського обліку в бюджетних установах важливу роль відіграє застосування єдиних підходів до його ведення, але необхідно враховувати, що напрям діяльності бюджетних установ різний.

Автором було систематизовано дослідження й рекомендовано вжиття низки заходів для активізації заходів щодо модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, серед яких ми вважаємо первинними організацію постійних заходів із підвищення кваліфікації бухгалтерів державного сектору і застосування методів управлінського обліку задля забезпечення гнучкості реагування бюджетного обліку на всі зміни та підвищення рівня контролю за ефективністю використання бюджетних коштів [1, с. 375].

Л.Т. Шафранська у своїх дослідженнях порівняла визначення понять, які описані в національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі. Погоджуємось із автором дослідження в тому, що концептуально національні стандарти відповідають вимогам міжнародних стандартів. Проте необхідно зазначити, що, на відміну від НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», МСБОДС 18 «Звітність за сегментами» не містить чітко визначених кількісних критеріїв для визнання сегментів звітними, а основна увага приділяється суттєвості інформації та її достатності для оцінювання результатів діяльності суб'єкта господарювання в досягненні визначених цілей у минулому і для прийняття рішень щодо майбутнього розподілу ресурсів. Сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектору. Звітність за сегментами задовольняє потреби двох груп користувачів, а саме внутрішніх та зовнішніх, оскільки перебуває на межі управлінської та фінансової звітності [2, с. 153].

Підтримуємо дослідження Л.Т. Шафранської, що уніфікація фінансової звітності в установах державного сектору економіки сприятиме вдосконаленню управління державними фінансами; впровадженню системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, а також програмно-цільового методу складання й виконання бюджетів; підвищенню дієвості системи фінансового контролю за бюджетним процесом [2, с. 155].

О.О. Дорошенко обґрунтувала роль бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ як інформаційної бази управління бюджетною безпекою держави. Оскільки національна безпека не буде досягнута без адекватних економічних умов, економічний складник разом з іншими складниками національної безпеки має вагоме значення. Вона визначила інформаційну основу формування показників бюджетної безпеки України, оскільки адекватне управління державними фінансами є неможливим без достовірного інформаційного забезпечення [3, с. 178].

О.О. Дорошенко у своїх дослідженнях підтвердила важливість інформації від фінансової звітності бюджетних установ, прирівнявши її цінність до безпеки держави. Авторка стверджує, що для володіння реальними даними щодо показників бюджетної безпеки необхідна впевненість у релевантності інформації, яка їх формує, а така інформація агрегується через дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності [3, с. 177].

Т.Г. Камінська та О.М. Костенко у своїй роботі дослідили місце та роль фінансової звітності як джерела релевантних даних для задоволення потреб управління національним багатством. Науковцями було запропоновано вирішення проблеми гармонізації обліку й використання фінансової звітності задля прийняття на її основі якісних управлінських рішень від мікро- до макrorівня. Автори запропонували вести проміжну форму статистичної звітності, яка гармонізує інтереси держави з можливостями системи бухгалтерського обліку і забезпечить міністерства та відомства інформацією про національне багатство [4].

Попри дослідження, що тривають щодо реформування бюджетного обліку, ведення бухгалтерського обліку за новими стандартами трансформації фінансової звітності, виникають нові виклики й завдання для науковців та практиків державного сектору. Модернізація бюджетного обліку та формування фінансової звітності за новими стандартами, гармонізація обліку від первинного етапу оброблення інформації до повного пакета фінансової звітності мають багато аспектів дискусійного характеру.

Необхідно дослідити, наскільки форми фінансової звітності за національними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору адаптовані до обліку в установах, яку інформаційну складову частину несуть нові терміни й статті фінансової звітності, які переваги в інформаційному аспекті вони можуть приносити користувачам звітності.

Мета статті полягає в розкритті практичної важливості модернізованої фінансової звітності для її користувачів і виокремленні напрямів ефективного використання фінансової звітності для прийняття своєчасних управлінських рішень у бюджетній установі.

Виклад основного матеріалу. Сьогодення державного сектору характеризується складним та доволі неоднозначним процесом трансформації всієї облікової системи. Всі зусилля спрямовані на максимальну адаптацію до міжнародних облікових стандартів. Такі зміни безпосередньо торкнулися фінансової звітності. Ця реформа запустила складний механізм, що суттєво скоригував всі управлінські функції, які стосувалися «наповнення» інформаційним контекстом форм звітності та подальшого їх використання під час аналітичних обчислень, контрольних перевірок і прийняття управлінських рішень [5, с. 225].

Звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати діяльності установ державного сектору економіки за звітний період. Бюджетна звітність складається згідно з нормативно-правовими актами Державної казначейської служби України за погодженням з Міністерством фінансів України [2, с. 153].

Значна наукова робота проведена Т.М. Сторожук щодо визначення фінансової звітності згідно з нормативно-правовою базою і вітчизняними науковцями. Зазначено, що можна виділити два підходи до тлумачення поняття «фінансова звітність». Перший підхід полягає в тому, що в основу трактування категорії «фінансова звітність» покладено форму представлення інформації з деталізацією або без неї. Сутність іншого підходу полягає в тому, що група науковців розуміє фінансову звітність як сукупність форм звітності, що містять загальну інформацію про фінансовий стан,

результати діяльності, рух грошових коштів підприємства та зміни власного капіталу за певний період, які взаємопов'язані та покликані задовольнити конкретні інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів [6, с. 58]. Погоджуємось із науковцем Т.М. Сторожук у тому, що фінансова звітність є універсальною формою надання результатуючих показників бухгалтерського обліку, отже, здатна задовольнити основні інформаційні запити широкого кола користувачів [6, с. 59].

Звітність бюджетних установ – це система узагальнених показників, що відображають результати діяльності установи за певний період. У загальному вигляді звітність, що, відповідно до чинного законодавства, подається бюджетними установами, поділяється за її призначенням та економічним змістом на такі групи, як фінансова; бюджетна; статистична; податкова; звіти про виконання паспорта бюджетної програми; звіти із соціального та пенсійного страхування [7].

Необхідно зазначити, що вибір елементів облікової політики обумовлює вплив на показники усіх форм фінансової звітності. Це обумовлено тим, що кожен із вибраних підприємством, установою чи організацією способів обліку чи оцінки прямо або опосередковано впливає на вартість активів, зобов'язань, власного капіталу та/або розмір доходів, витрат і фінансових результатів, які відображаються у різних формах фінансової звітності підприємства, установи чи організації.

До елементів облікової політики бюджетних установ, що найбільше впливають на показники фінансової звітності, слід віднести модель оцінки основних засобів, визначення методу оцінки вибуття запасів, визначення методу нарахування амортизації. Елементи облікової політики чинять вплив на показники фінансової звітності бюджетних установ двояко. З одного боку, через вартість активів і зобов'язань вони впливають на показники балансу та приміток до річної фінансової звітності, а з іншого боку, через розмір доходів і видатків – на показники балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал та приміток до річної фінансової звітності [7].

Модернізація обліку в державному секторі відбувається на всіх рівнях його існування, а саме в бюджетних установах, в установах Казначейства, у різних державних, соціальних і пенсійних фондах, що генерують грошові потоки нашої держави і формують бюджет України. Саме через те, що бюджетні установи функціонують у різних напрямках діяльності (фінанси, освіта, охорона здоров'я, культура, оборона, силові структури тощо), на практиці виникають складнощі у застосуванні стандартів і розбіжності у трактуванні нових підходів до складання фінансової звітності, тому наявний такий широкий спектр для досліджень і практичних застосувань нового досвіду.

Н.І. Сушко провела аналіз впровадження Державним казначейством України національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевого бюджетів. Науковець визначила перелік стандартів державного сектору в Україні, які визначають методологічну основу обліку і фінансової звітності операцій бюджету [8].

Поділяємо наукові погляди Н.І. Сушко, яка виокремила такі проблемні питання реалізації стандартів бюджетів [8, с. 175–176].

1) Перша група об'єднує системні проблемні питання методологічного характеру, які стосуються такого. Відсутнє узгодження термінології, що застосовується у бюджетному законодавстві, з термінологією, вжитою у НП(С)БОДС. Крім того, неузгоджені склад і визнання в обліку доходів і витрат та зобов'язань за положеннями Бюджетного кодексу України (далі – БКУ), НП(С)БОДС 124 «Доходи», 128 «Зобов'язання» та 135 «Витрати». Існує невідповідність бюджетної класифікації за структурою показників та принципів їх зведення сучасним міжнародним стандартам формування державної статистичної звітності (GFSM 2014). Різні підходи до групування доходів і витрат за бюджетною класифікацією та їх групування за стандартами на обмінні і необмінні. Так, за НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», задля бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на довгострокові, поточні, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів. За нормами БКУ вживаються терміни «бюджетне зобов'язання», «бюджетне зобов'язання за державними деривативами», «боргове зобов'язання» та «гарантійне зобов'язання».

2) Друга група проблемних питань щодо запровадження Казначейством НП(С)БОДС у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності виконання бюджетів об'єднує організаційні питання, такі як створення методичного забезпечення запровадження стандартів; адаптація або створення автоматизованих інформаційних систем до нової методології бухгалтерського обліку; навчання фахівців Казначейства.

У зв'язку з неузгодженістю норм національного бюджетного законодавства та положень НП(С)БОДС щодо термінології, групування та визнання об'єктів обліку особливо складними для запровадження є стандарти, які визначають порядок формування в обліку інформації за доходами, витратами державного й місцевих бюджетів та порядок складання фінансової звітності. Наявні відмінності в організації бухгалтерського обліку органів Казначейства щодо доходів і витрат бюджетів та розпорядників бюджетних коштів щодо виконання кошторисів обумовлюють розроблення окремих методичних рекомендацій щодо запровадження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» [8, с. 176].

Підтримуємо думку науковців про те, що найскладнішими для запровадження в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності виконання бюджетів є НП(С)БОДС 124 «Доходи», 135 «Витрати» і 101 «Подання фінансової звітності», оскільки в них закладені підходи, властиві методу нарахування, а бюджетне законодавство щодо виконання бюджету базується на касовому методі. Різні термінологія і групування доходів, витрат і зобов'язань за бюджетним законодавством і стандартами. Для усунення цих протиріч необхідно узгодження термінології та угруповання об'єктів обліку, які застосовується в бюджетному законодавстві і в стандартах.

Н.І. Сушко зазначає, що об'єкти обліку виконання державного і місцевих бюджетів відрізняються від об'єктів обліку державних установ (активи – дебіторська заборгованість, грошові кошти та фінансові інвестиції бюджету; пасиви – фінансовий результат та зобов'язання бюджету; надходження і витрати бюджету; планові показники, відповідно до яких вико-

нується бюджет; інші об'єкти обліку (єдиний казначейський рахунок, планові показники та бюджетні зобов'язання і фінансові зобов'язання розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів)). Отже, основні засоби, нематеріальні активи, зменшення корисності активів, оренда, інвестиційна нерухомість, запаси, будівельні контракти та виплати працівникам не є об'єктами обліку бюджетів, а встановлені в стандарті (НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами») критерії визначення звітних сегментів не узгоджуються із їх операціями. Це свідчить про те, що національні стандарти, які регулюють методологічні засади формування інформації про операції названих об'єктів обліку, у бухгалтерському обліку виконання бюджетів Казначейством застосовуватися не будуть [8, с. 175].

Аналітики використовують дані фінансової звітності для оцінювання минулих результатів та поточного фінансового стану підприємства, щоби формувати уявлення про здатність підприємства отримувати прибуток і генерувати грошові потоки у майбутньому. Г.О. Тарасова зазначає, що основна мета аналізу фінансової звітності включає оцінку рішень, таких як інвестування в цінні папери компанії або рекомендації інвесторам, розширення торгівлі чи банківського кредиту компанії [9, с. 43].

Необхідно зауважити, що це стосується аналізу фінансової звітності комерційних підприємств, тому що в бюджетних установах аналіз фінансової звітності має іншу мету. Основним завданням фінансової звітності бюджетних установ є відображення стану майна та результатів діяльності під час виконання кошторису. Іншими словами, аналіз фінансової звітності бюджетних установ відображає зміни результатів розпорядження коштами та майном держави уповноваженими на це суб'єктами відносин у сфері господарювання.

Мета, склад, зміст і принципи підготовки фінансової звітності бюджетних установ регулюються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541 [10]. Механізм розкриття інформації за статтями фінансової звітності регулюється Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі [11].

А.Л. Романчук і С.В. Рилєєв у своїх дослідженнях розглянули основні форми фінансової звітності бюджетних установ, які пройшли складний процес реформування і виявили основні розбіжності між звітністю бюджетної установи, що складена згідно з нормами національних облікових стандартів та міжнародних стандартів [5].

Основним джерелом інформації про бюджетну установу залишається баланс, тобто звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, що відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал [10]. Перш за все відбулися зміни щодо складу статей балансу відповідно до НП(С)БОДС 101. В активі балансу, на відміну від наявної практики обліку в бюджетних установах, виділено нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів. Новим є те, що готова продукція не включається до складу запасів, а відображається окремим рядком. В активі балансу відображені рядки «Інвестиції в

нефінансові активи» та «Інші нефінансові активи». Крім того, у пасиві Балансу, згідно із міжнародним стандартом і НП(С)БО 101, передбачено розділ «Забезпечення». Фонди у необоротних активах та МШП не відображаються за новими стандартами. Результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами також не виділяється окремо, а відображається одним рядком «Фінансовий результат звітного періоду». Порівняно з чинною формою присутні два нові рядки, такі як «Фінансовий результат минулих звітних періодів» та «Резерви». Отже, форма балансу, запропонована у НП(С)БОДС 101, дасть змогу користувачам інформації отримати релевантну інформацію про стан активів, капіталу та зобов'язань суб'єктів державного сектору, що зіставляється з аналогічними звітами зарубіжних установ та організацій [5, с. 229].

Ми вважаємо, що для ефективного використання статей фінансової звітності (розрахунок показників ділової активності, ліквідності тощо) задля прийняття своєчасних управлінських рішень у бюджетній установі суттєвим недоліком є відсутність даних про оборотні активи. Для того щоби провести зазначені розрахунки, необхідно виокремлювати інформацію з «фінансових» та «нефінансових» активів, аналізувати їх сутність і складові частини у бюджетній установі.

На нашу думку, послаблює інформативність фінансової звітності розбіжність поняття «власний капітал» у розділі I пасиву Балансу той факт, що майно бюджетних установ, яке знаходиться на балансі установи, лише перебуває в управлінні, а право власності залишається у держави та територіальної громади відповідно. Ми вважаємо, що необхідно вносити відповідні зміни і привести назви статей фінансової звітності у відповідність до їх змісту.

З набуттям чинності НП(С)БОДС 101, НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135 змінилися підходи до визначення понять «доходи», «витрати», «видатки», а також суттєво змінилась їх класифікація в бухгалтерському обліку, що також не завжди відповідає назві та сутності поняття з огляду на наявну специфіку бюджетного обліку порівняно з обліком комерційних підприємств. Основною відмінністю у формуванні фінансових результатів суб'єкта державного сектору є відсутність поділу фінансових результатів, отриманих за загальним та спеціальним фондами (відтепер фінансовий результат відображається лише однією позицією, майже аналогічно «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх періодів» для підприємств) [5, с. 232].

Оцінюючи розроблення національних стандартів обліку в державному секторі та його гармонізацію відповідно до міжнародних стандартів, бачимо, що суттєвою проблемою під час складання фінансової звітності залишається формування й узгодження одночасно фінансової і бюджетної звітності, тому що під час формування фінансової звітності відображається стан засобів і джерел, різних як за структурою і джерелами їх формування, так і за метою діяльності суб'єктів державного сектору. Викликає суттєве протиріччя той факт, що фінансова звітність за національними стандартами, які відповідають міжнародним стандартам, формується на підставі плану рахунків, який відповідає новим вимогам, але форми бюджетної звітності

[12] за своєю сутністю залишаються старими і не відповідають діючому плану рахунків. Наприклад, у плані рахунків вже немає рахунку, що відображає інформацію залишків за спеціальним фондом, але кошти, зароблені за спецфондом, є майже у всіх установах, головне, що всі установи заповнюють бюджетні звіти щодо спецфонду установи. Згідно із змінами плану рахунків і застосуванням стандартів, з'явилося визначення доходів за обмінними і необмінними операціями. Отже, чому залишається цілий перелік бюджетних звітів із старим визначенням «спеціального фонду»? На наш погляд, це суттєві методологічні неузгодження, які мають бути реформовані згідно з міжнародними стандартами. Залишаючись не реформованою, бюджетна звітність залишається трудомістким процесом для бухгалтерів, тому що після складання фінансова й бюджетна звітність установи має бути звірена та узгоджена між собою щодо відповідності даних. Складність і трудомісткість процесу полягає в тому, що фактично відбувається складання фінансової звітності за новими правилами і паралельно бюджетної звітності за старими правилами, але за реформованим планом рахунків, який розроблений під нові стандарти.

Поділяємо погляди науковців щодо модернізації обліку бюджетних установ і вважаємо, що необхідним є вжиття заходів, які дадуть змогу подолати наявні недоліки системи бухгалтерського обліку й розв'язати нагальні проблеми у бюджетній сфері, сфері державних фінансів та в інших складових частинах системи державного управління й удосконалити систему фінансової звітності, адже для забезпечення єдності в підходах, зіставлення показників і використання даних фінансової звітності для прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію діяльності та ресурсовикористання, необхідний зважений підхід до змісту методичних рекомендацій та роз'яснень щодо особливостей її складання та подання. Це не лише спростить процес складання звітності, але й вирішить проблему сумісності та адекватності відображення у ній інформації про активи та пасиви суб'єктів державного сектору відповідно до їх сутнісних характеристик [13, с. 212].

Таким чином, модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі, системи державних закупівель, державних інвестицій, державного внутрішнього фінансового контролю, незалежного зовнішнього фінансового контролю, протидія корупції, доступ громадськості до інформації з питань бюджету дадуть змогу підвищити рівень прозорості та законності використання бюджетних коштів, зменшити обсяги нецільового, незаконного використання коштів, що також, без сумніву, позитивно вплине на основні показники бюджетної безпеки [3, с. 179].

Погоджуємось з авторами в тому, що фінансова звітність є фундаментом для прийняття управлінських рішень, але фінансова звітність складається раз на квартал, натомість управлінські рішення приймаються щоденно і навіть по годині в сучасних екстремальних ринкових умовах [9, с. 43–44]. В бюджетних установах фінансовий звіт часто є складним, включає великий набір приміток до фінансової звітності, містить повну інформацію про фінансовий стан установи, результати виконання установою кошторису, інфор-

мацію про рух грошових коштів в установі і джерела доходів бюджетної установи. Такі звіти представлені сотнею сторінок, що потребує часу для їх розуміння, тому ми вважаємо актуальним напрям подальших наукових досліджень щодо розроблення й застосування управлінської звітності в установах державного сектору задля швидкого аналізу і прийняття оперативних управлінських рішень.

Вважаємо, що інформативним доповненням до фінансової звітності бюджетних установ може бути нефінансова звітність. Трактують нефінансову звітність як звітність, у якій відображаються показники соціального, економічного та екологічного характеру підприємства через взаємодію з показниками фінансової звітності [14, с. 121]. В бюджетних установах не існує державної регламентації будь-яких показників нефінансових звітів, які слід вимірювати обов'язково, але виклики часу все більше активізують питання екології у всіх сферах економіки. Ми вважаємо, що цей напрям наукових досліджень у подальшому є актуальним для бюджетних установ, а саме показники екологічні (про використання енергії, води, забруднення, відходи) і соціальні (про зайнятість, охорону здоров'я, рівень заробітної плати, навчання та освіти), тому другим напрямом для подальших досліджень звітності в бюджетних установах вважаємо вивчення нефінансової звітності.

Висновки. В результаті проведених досліджень було розкрито практичну важливість формування фінансової звітності за чинними стандартами бухгалтерського обліку для бюджетних установ.

Модернізована фінансова звітність дає змогу підвищити рівень прозорості для зовнішніх користувачів інформації, контролювати бюджетні кошти на всіх рівнях бюджету і виокремити напрями ефективного використання фінансової звітності для прийняття своєчасних управлінських рішень у бюджетній установі.

Проблемним питанням формування звітності залишається неузгодженість фінансової і бюджетної звітності, тому що фактично відбувається складання фінансової звітності за новими правилами, реформованим планом рахунків, який розроблений під нові стандарти, і паралельно бюджетної звітності за старими правилами. Вирішуватися ці питання можуть на рівні Міністерства фінансів шляхом реформування бюджетної звітності із застосуванням чинного плану рахунків та чинних національних стандартів для державного сектору.

Подальший напрям наукових досліджень щодо фінансової звітності бюджетних установ ми бачимо у її якісному доповненні. Вважаємо, що доповненням до фінансової звітності бюджетних установ може бути нефінансова звітність за актуальними зараз у світі показниками, а саме екологічними та соціальними, а також розроблення та впровадження управлінської звітності, особливо у сфері державних фінансів, де потрібні постійний аналіз фінансових макро- і мікропоказників та прийняття оперативних управлінських рішень на рівні установи, місцевого та державного бюджетів.

Список використаних джерел:

1. Світлична В.Ю., Кріоні К.А. Реформаційні заходи вітчизняної системи бухгалтерського обліку бюджетних установ: основні проблеми та шляхи їх подолання. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 42. С. 372–378.
2. Шафранська Л.Т. Фінансова звітність за сегментами в державному секторі економіки. *Інноваційна економіка*. 2016. № 7–8. С. 152–156.
3. Дорошенко О.О. Бухгалтерський облік та фінансова звітність державного сектору України в системі інформаційного забезпечення формування показників бюджетної безпеки держави. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 32. С. 177–180.
4. Камінська Т.Г., Костенко О.М. Фінансова звітність: обліково-інформаційне обґрунтування гармонізації і використання. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2017_12_14 (дата звернення: 20.07.2021).
5. Романчук А.Л., Рилесв С.В. Фінансова звітність суб'єктів державного сектору в системі інформаційного забезпечення аналізу. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2019. Вип. 1. С. 224–236. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-1.73.19>.
6. Сторожук Т.М., Блищик Л.В. До питання термінологічного трактування дефініції «фінансова звітність». *Облік і фінанси*. 2019. № 4. С. 54–62. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-54-62](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-54-62).
7. Шалімова Н.С., Смірнова І.В., Смірнова Н.В. Вплив елементів облікової політики на формування показників фінансової звітності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_1_14. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.1.12.
8. Сушко Н.І. Запровадження національних стандартів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про виконання бюджетів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 25 (2). С. 174–178.
9. Тарасова Г.О., Стоцька Н.М. Фінансова звітність в управлінні підприємством. *Інтернаука*. 2018. № 6 (2). С. 42–44.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#n16> (дата звернення: 15.07.2021).
11. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 28 лютого 2017 року № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення: 21.07.2021).
12. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 року № 44. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення: 22.07.2021).
13. Лукановська І.Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 22. С. 209–212.
14. Мельничук М.О., Анцибор М.С. Звітні дані в системі управлінських рішень на підприємстві: фінансова та нефінансова звітність. *Економічний простір*. 2020. № 160. С. 118–123. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/160-22>.

References:

1. Svitlychna V.Yu., Krioni K.A. (2020) Reformatsijni zakhody vitchyznianoj systemy bukhholders'koho obliku biudzhetykh ustanov: osnovni problemy ta shliakhy ikh podolannia [Reformation measures of the national accounting system of budgetary institutions: main problems and ways of overcoming them]. *Infrastruktura rynku*, vol. 42, pp. 372–378. (in Ukrainian)
2. Shafrans'ka L.T. (2016) Finansova zvitnist' za sehmentamy v derzhavnomu sektori ekonomiky [Financial reporting by segments in the public sector of economy]. *Innovatsijna ekonomika*, no. 7–8, pp. 152–156. (in Ukrainian)
3. Doroshenko O.O. (2018) Bukhholders'kyj oblik ta finansova zvitnist' derzhavnogo sektoru Ukrainy v systemi informatsijnogo zabezpechennia formuvannia pokaznykiv biudzhetnoi bezpeky derzhavy [Accounting and financial statements of public sector in Ukraine in the system of information support of the formation of budget security indicators of the state]. *Prychornomors'ki ekonomichni studii*, vol. 32, pp. 177–180. (in Ukrainian)
4. Kamins'ka T.H., Kostenko O.M. (2017) Finansova zvitnist': oblikovo-informatsijne obgruntuvannia harmonizatsii i vykorystannia [Financial reporting: accounting and information justification of harmonization and use]. *Efektivna ekonomika*, no. 12. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2017_12_14 (data zvernennia: 20.07.2021). (in Ukrainian)
5. Romanchuk A.L., Rylieiev S.V. (2019) Finansova zvitnist' sub'iektiv derzhavnogo sektoru v systemi informatsijnogo zabezpechennia analizu [Financial accountability of public sector entities in the system of information support of analysis]. *Visnyk Chernivets'koho torhovel'no-ekonomichnogo instytutu. Ekonomichni nauky*, vol. 1, pp. 224–236. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-1.73.19>. (in Ukrainian)
6. Storozhuk T.M., Blyshchuk L.V. (2019) Do pyttannia terminolohichnogo traktuvannia definitsii “finansova zvitnist'” [Interpretation of the “Financial Reporting” Definition]. *Oblik i finansy*, no. 4, pp. 54–62. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-54-62](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-54-62). (in Ukrainian)
7. Shalimova N.S., Smirnova I.V., Smirnova N.V. (2020) Vplyv elementiv oblikovoi polityky na formuvannia pokaznykiv finansovoi zvitnosti biudzhetykh ustanov [The influence of elements of accounting policies on the formation of financial statements of budgetary institutions]. *Efektivna ekonomika*, no. 1. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_1_14. DOI: [10.32702/2307-2105-2020.1.12](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.1.12). (in Ukrainian)
8. Sushko N.I. (2017) Zaprovdzhennia natsional'nykh standartiv u bukhholders'komu obliku ta finansovij zvitnosti pro vykonannia biudzhetyv [Implementation of national standards in accounting and financial reporting of the execution of budgets]. *Naukovyj visnyk Khersons'koho derzhavnogo universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*, vol. 25(2), pp. 174–178. (in Ukrainian)
9. Tarasova H.O., Stots'ka N.M. (2018) Finansova zvitnist' v upravlinni pidprijemstvom [Financial accounting in the management company]. *Internauka*, no. 6 (2), pp. 42–44. (in Ukrainian)
10. Ministry of Finance of Ukraine (2009). National Public Sector Accounting Standard (Standard) 101 “Presentation of Financial Statements”. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#n16> (accessed 28 December 2009). (in Ukrainian)
11. Ministry of Finance of Ukraine (2017). On approval of the Procedure for filling in financial reporting forms in the public sector. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (accessed 28 February 2017). (in Ukrainian)
12. Ministry of Finance of Ukraine (2012). Procedure for drawing up budget reports by managers and recipients of budget funds, reporting by funds of compulsory state social and pension insurance. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (accessed 24 January 2012). (in Ukrainian)
13. Lukanovs'ka I.R. (2017) Finansova zvitnist' biudzhetykh ustanov za novymi pravylamy ta standartamy [Financial reports of budget institutions under the new rules and standards]. *Prychornomors'ki ekonomichni studii*, vol. 22, pp. 209–212. (in Ukrainian)
14. Mel'nychuk M.O., Antsybor M.S. (2020) Zvitni dani v systemi upravlins'kykh rishen' na pidprijemstvi: finansova ta nefinansova zvitnist' [Reporting data in system of management decisions at enterprise: financial and non-financial reporting]. *Ekonomichnyj prostor*, no. 160, pp. 118–123. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/160-22>. (in Ukrainian)