

УДК 657.37

**Коширець М.І.**  
студентка

Університету митної справи та фінансів

**Тополенко Н.М.**доцент, кандидат наук з державного управління,  
викладач кафедри  
обліку, аудиту, економічного аналізу і оподаткування  
Університету митної справи та фінансів**ЗАРУБІЖНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
ПУБЛІЧНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ****INTERNATIONAL AND DOMESTIC EXPERIENCE  
OF PROVIDING PUBLICITY OF STATE-FUNDED INSTITUTIONS****АНОТАЦІЯ**

У статті проаналізовано фактор важливості подання публічної фінансової звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Розглянуто передумови та наявні проблеми щодо забезпечення публічної звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності в бюджетних установах. Досліджено та систематизовано основні положення складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору України з використанням досвіду США та Великобританії. Розроблено шляхи вдосконалення структури фінансових звітів суб'єктів вітчизняного державного сектору з метою підвищення їх інформативності та публічності. Здійснено порівняння складу вітчизняної та зарубіжної звітності суб'єктів державного сектору з метою адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог.

**Ключові слова:** суб'єкт державного сектору, бюджетна установа, публічність, форма звітності, бухгалтерський облік.

**АННОТАЦИЯ**

В статье проанализирован фактор важности представления публичной финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей. Рассмотрены предпосылки и существующие проблемы по обеспечению публичной отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности в бюджетных учреждениях. Исследованы и систематизированы основные положения составления и представления финансовой отчетности субъектами государственного сектора Украины с использованием опыта США и Великобритании. Разработаны пути совершенствования структуры финансовых отчетов субъектов отечественного государственного сектора с целью повышения их информативности и публичности. Проведено сравнение состава отечественной и зарубежной отчетности субъектов государственного сектора с целью адаптации отечественного учетного законодательства с международными требованиями.

**Ключевые слова:** субъект государственного сектора, бюджетное учреждение, публичность, форма отчетности, бухгалтерский учет.

**ANNOTATION**

The article analyzes the importance of presenting public financial reporting to external and internal users. The preconditions and the existing problems of public reporting in accordance with the requirements of international financial reporting standards in budgetary institutions are considered. The main provisions of compilation and presentation of financial statements by entities of the public sector of Ukraine, using the experience of the USA and Great Britain, are researched and systematized. The ways of improvement of the structure of financial reports of subjects of the domestic public sector are developed in order to increase their informativity and publicity. The article compares the composition of domestic and foreign reporting of public sector entities in order to adapt domestic accounting legislation to international requirements.

**Keywords:** public sector entity, budget institution, publicity, form of reporting, accounting.

**Постановка проблеми.** Усі суб'єкти державного сектору суворо контролюються органами державного казначейства, оскільки суб'єкти бюджетних установ зобов'язані правильно скласти і вчасно подавати фінансову, бюджетну звітність для того, щоб контролювати цільовий характер витрачання бюджетних ресурсів. Український досвід складання звітності у державних установах, де наявне постійне розкрадання бюджетних ресурсів, характеризує структуру нашого вітчизняного контролюючого механізму звітування суб'єктів державного сектору, який є недосконалим та неефективним. Через те, що більшість громадян України, які офіційно працевлаштовані, частину свого доходу віддають державній казні у вигляді сплачених податків, вони мають повне право вимагати для оприлюднення інформацію про результати діяльності суб'єктів державного сектору.

Якщо суттєві звітні дані, які визначають ефективність роботи державного сектору, є закритими для громадян України, то таку країну можна визнати недемократичною. І тільки в демократичній державі для суспільства фінансова та бюджетна звітність є цілком публічною, до чого ми і повинні прагнути.

На основі цього слід зазначити, що проблеми правильності складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, особливо забезпечення її публічності для громадян, нині є досить актуальною, оскільки вона є структурованим відображенням фінансового стану і фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання, а також дає можливість зовнішнім та внутрішнім користувачам фінансової звітності детально досліджувати діяльність суб'єктів державного сектору та робити висновки щодо неї досліджуваній установі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам реформування звітності в державному секторі вітчизняної економіки, зокрема в бюджетних установах України, присвячено низку праць вітчизняних науковців і фахівців. Серед дослідників слід назвати таких, як С.В. Свірко [5], Н.О. Сушко, Л.В. Гізатуліна

[6], О.О. Дорошенко [3], які присвятили свої праці проблемам реформування бухгалтерської звітності в державному секторі з метою інтеграції національної фінансової системи у фінансовий простір Європейського Союзу.

Провідні зарубіжні фахівці Л.Г. Ловінська та Л.В. Гізатуліна у своїх статтях розкривають закордонний досвід нормативного забезпечення організації фінансової та бюджетної звітності бюджетних установ [4].

**Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми.** Якщо брати до уваги механізми складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору США та Великобританії, то можна побачити, що основною характеристикою державної фінансової системи цих країн є низький рівень корупції. В контексті переходу України на високі стандарти демократичного державотворення досвід світового провідника демократії у сфері публічного подання фінансової інформації про результати витрачання суспільних коштів та контроль за державними фінансами є неоцінним, що й визначає актуальність роботи.

**Мета статті** полягає в дослідженні та систематизації основних положень складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору України з використанням досвіду США та Великобританії, а також розробці шляхів вдосконалення структури фінансових звітів суб'єктів вітчизняного державного сектору з метою підвищення їх інформативності та публічності для користувачів різних рівнів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Фінансова звітність «відіграє головну роль у виконанні державних зобов'язань перед громадянськістю щодо публічного звітування в демократичному суспільстві» [1, с. 56]. Саме тому безперешкодний доступ до фінансової інформації про результати діяльності суб'єктів державного сектору є фундаментальним правилом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в будь-якій країні.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету [10]. Визначальним моментом під час формування фінансової звітності є забезпечення розкриття інформації для користувачів [8].

Безумовно, інформація, що представлена у вітчизняній фінансовій звітності, повинна відповідати певним критеріям та вимогам, необхідним для забезпечення сталого економічного розвитку та розкриття інформації у фінансовій звітності бюджетних установ з метою розширення кола її користувачів. Основними такими критеріями є доречність, зіставність та публічність (доступність).

Доступність – це характеристика, відповідно до якої фінансова звітність може бути отримана користувачами тільки за умови їх певних дій,

а публічність зобов'язує установу здійснити певні дії щодо розміщення фінансової звітності у мережі Інтернет та/або у друкованих виданнях, тобто вживати заходів щодо представлення фінансової звітності громадськості та відкриття доступу користувачів до такої звітності. Саме тому вимога доступності у сучасних умовах повинна перейти на рівень публічності для того, щоб забезпечити вільний доступ інформації щодо фінансової звітності суб'єктам господарювання.

Необхідно також зазначити, що нині чинне законодавство, яке регулює організацію бухгалтерського обліку і звітності суб'єктів державного сектору, не передбачає порядку оприлюднення фінансової звітності бюджетних установ. Однак без цього стає неможливим дотримання принципу публічності державних фінансів. Крім того, порушується задекларований у Законі України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 р. № 2939-VI принцип прозорості та відкритості діяльності суб'єктів владних повноважень – органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів державного сектору, що здійснюють владні управлінські функції відповідно до законодавства, а рішення яких є обов'язковими для виконання [9].

Відповідно до цього Закону не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, крім випадків, коли оприлюднення або надання такої інформації може завдати шкоди інтересам національної безпеки, оборони, розслідуванню чи запобіганню злочину.

Р.М. Воронко, описуючи зарубіжний досвід складання звітності, наголошує на тому, що міжнародні стандарти фінансової звітності заохочують подання разом з фінансовими звітами фінансового огляду керівництва, в якому відображається аналіз факторів, що вплинули на результати діяльності установи. Крім того, річні звіти подаються, як правило, у вигляді ілюстрованих брошур, в яких інші установи розкривають напрями, результати та перспективи діяльності і знайомлять користувачів зі станом своїх справ [2, с. 161].

Вимоги сучасного законодавства про публічність фінансової інформації зумовлюють необхідність вдосконалення структури та інформаційного наповнення звітності вітчизняних установ державного сектору, що дасть змогу зробити їх більш зрозумілими та доступними для громадськості. В таких умовах незамінним стає досвід формування звітності суб'єктами державного сектору високорозвинених країн. Як об'єкти дослідження вибрані системи фінансового звітування бюджетних установ Великобританії та США.

Основною і досить вагомою перевагою формування звітності у зарубіжних країнах є

децентралізація влади. Вона надає закордонним суб'єктам державного сектору як самостійним суб'єктам господарювання широкі повноваження у здійсненні діяльності, що передбачає можливість самостійного заробляння коштів та їх використання максимально ефективно. Система функціонування вітчизняних установ державного сектору характеризується високим рівнем централізації. Централізація в управлінні державного сектору означає те, що бюджетні установи не мають прав витратити зароблені кошти відповідно до власних потреб.

Саме тому основними умовами розвитку бюджетної установи є збереження зароблених коштів в межах суб'єкта господарювання та їх ефективне використання, що означає децентралізацію влади та передачу повноважень самоуправління установою.

Таким чином, децентралізація влади має стати пріоритетним напрямом реформування системи діяльності бюджетних установ, що дасть змогу підвищити якість їх роботи. Із затвердженням важливих для української держави європейських принципів дерегуляції та децентралізації, а також публічності інформації про діяльність суб'єктів владних повноважень виникає необхідність вдосконалення структури та змісту звітів бюджетних установ, а саме підвищення їх інформативності та зрозумілості для користувачів. З метою вдосконалення структури та змісту звітності вітчизняних суб'єктів державного сектору доцільним є ознайомлення зі стандартами складання та подання звітності бюджетними установами розвинених країн Заходу. Об'єктами дослідження вибрано США та Великобританію.

За даними табл. 1 зазначимо, що головною відмінністю в джерелах фінансування вітчизняних та зарубіжних бюджетних установ є невикористання суб'єктами державного сектору України фінансових інструментів як джерел надходження додаткових фінансових ресурсів. Відсутність активної позиції на ринку фінансових інструментів об'єктивно спричинена нерозвиненістю вітчизняного фінансового ринку. Другою причиною незалучення суб'єктів державного сектору до операцій фінансового та інвестиційного характеру є їх повна підконтрольність органам казначейства і неможливість за власною ініціативою та на власний розсуд вкладати тимчасово вивільнені ресурси з метою отримання додаткових доходів.

Варто звернути увагу на те, що у табл. 1 чітко продемонстровано те, що у США та Великобританії ведеться ретельний контроль за бюджетними коштами з метою попередження та усунення розкрадання бюджетних коштів, на відміну від України.

Вітчизняні бюджетні установи складають звітність відповідно до Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів № 44 [8], проте з 1 січня 2016 року фінансові

звіти подаються відповідно до положень НП(С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [10] та 102 «Консолідована фінансова звітність» [12]. Відповідно до Н(П)СБОДС № 101 фінансова звітність суб'єктів державного сектору містить:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про власний капітал;
- Звіт про рух грошових коштів (у розрізі операційної, інвестиційної, фінансової діяльності);
- примітки до звітів.

Відповідно до зазначених стандартів обов'язковим є розкриття інформації у кожному з поданих звітів про діяльність суб'єкта державного сектору та його облікову політику з дотриманням таких важливих принципів, як доречність, зіставність та публічність (доступність) [11].

У ХХІ столітті інформаційні технології є невід'ємною частиною господарського життя всіх економічних суб'єктів і дають можливість дотримуватись цих принципів, оскільки вони мають вагоме значення для прийняття рішень користувачів. Саме тому державна вимога щодо розміщення фінансової звітності в Інтернеті, на спеціалізованих порталах, на єдиному державному веб-порталі відкритих даних, на інформаційних стендах, на власних сайтах не спричиняє великих затрат часу облікових працівників та ресурсів суб'єктів господарювання. Тому від таких дій відкривається або збільшується доступ до інформації, підвищуються рівень і якість прийняття рішень користувачами. Тільки на основі підвищення якості рішень економічних суб'єктів можна забезпечити розширене відтворення досліджуваної інформації.

Інформація, яку отримують в результаті своєї діяльності як бюджетні установи, так і інші господарюючі організації державного сектору, не повинна бути закритою або обмеженою в доступі. Навпаки, вона повинна висвітлювати найбільш вигідні сфери економічної діяльності в сучасних економічних системах.

Із мети бухгалтерського обліку випливає фактор важливості забезпечення публічної фінансової звітності. Щоб забезпечити дотримання вимоги публічності, завдання бухгалтерського обліку повинні бути сформовані або поставлені так, щоб це не обмежувало публічність кінцевого результату обліку. Виникає необхідність створення загальнонаціональної системи відкритого доступу до фінансової звітності користувачів різних рівнів. Така система сприяла б дотриманню господарюючими суб'єктами правил управління.

Також слід зазначити, що сьогодні вимога публічності подібна до вимоги гласності, але їх не потрібно ототожнювати. Публічність звітності за охопленням явищ є значно ширшою, ніж гласність. Публічність передбачає відкритість суб'єктів господарювання, прозорість їх діяльності в межах офіційно встановлених

Таблиця 1

## Порівняння звітності бюджетних установ

№	Країна	Україна	США	Великобританія
1	Рівні розкриття інформації	Фінансова звітність, бюджетна звітність, публічний звіт	Управлінська звітність, консолідована фінансова звітність, примітки до річної фінансової звітності	Консолідована фінансова звітність, управлінська звітність
2	Фінансова звітність	«Баланс» (ф. № 1) «Звіт про результати фінансової діяльності» (ф. № 9д, № 9м), «Звіт про рух грошових коштів»	Баланс, Консолідований звіт про грошові надходження та видатки, Консолідований звіт про рух грошових коштів	Консолідований звіт про фінансовий стан, Консолідований звіт про діяльність, Консолідований звіт про рух грошових коштів
3	Бюджетна звітність	«Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (форма № 2д, № 2м), «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги» (форма № 4-1д, № 4-1м), «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (форма № 4-2 д, № 4-2м), «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (форма № 4-3д, № 4-3м), «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів» (форма № 4-4д), «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)» (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1), «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (форма № 7д, № 7м), «Звіт про заборгованість за окремими програмами» (форма № 7д.1, № 7м.1)	Відсутня	Відсутня
4	Управлінська звітність	Публічний звіт – короткий огляд бюджетних надходжень і видатків, результати фінансування проектів	Аналіз основних статистичних показників протягом останніх п'яти років, огляд результатів операційної та фінансової діяльності, звіт про внутрішній контроль та управління ризиками, оцінка стратегічного ризику, незалежний аудиторський звіт	Звернення віце-президента з питань фінансової та бізнес-діяльності, фінансові результати діяльності, огляд доходів та витрат від операційної діяльності, операцій з необоротними активами, ендавмент фондами, Звіт незалежного аудитора
5	Рівень самостійності бюджетної установи	Установа повністю підзвітна органам державного казначейства та головним розпорядникам бюджетних коштів; доходи і видатки загального та спеціального фондів плануються та затверджуються органами казначейства	Заклад є повністю незалежною установою, що має власні джерела фінансування, не отримує кошти з державного або місцевого бюджету	Заклад є повністю незалежною установою, що має власні джерела фінансування, не отримує кошти з державного або місцевого бюджету
6	Здійснення контролю за бюджетними коштами	Рахункова палата, органи Державного казначейства України	Рахункова палата, Управління Конгресу з бюджетних питань, система рейтингової оцінки програм при Офісі управління та бюджету, Міністерство фінансів США	Управління національного аудиту, Управління бюджетної відповідальності, «Альянс платників податків»

рамок (зокрема, через фінансову звітність), тоді як гласність – це лише наявність свободи інформації.

Варто також звернути увагу на те, що США та Великобританія характеризуються високим

рівнем економічного розвитку, що забезпечується відсутністю корупції на всіх рівнях управління. Досягнення таких результатів отримано за рахунок викорінення корупційної складової внаслідок публічного розкриття інформації



ції про діяльність кожного органу державної влади, місцевого самоврядування та установ, що фінансуються за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів, а також ретельнішого контролю бюджетних коштів. Право безперешкодного контролю з боку громадськості за обсягами і доцільністю витрат бюджетних коштів стало можливим внаслідок публічного розкриття звітів про результати діяльності установ та високу інформативність таких звітів. Доступність інформації – це основний фактор попередження розкрадання бюджетних коштів. Саме тому інтеграція України в Європейське співтовариство перш за все передбачає знищення корупції в сфері перерозподілу та витрачання бюджетних коштів, що можливе за умов публічного подання фінансових та бюджетних звітів усіх об'єктів бюджетного фінансування.

**Висновки.** Отже, основними умовами розвитку бюджетної установи є збереження зароблених коштів в межах суб'єкта господарювання та їх ефективне використання, чого можна досягти за рахунок децентралізації влади та передачі повноважень самоуправління бюджетною установою. Також велике значення для успішного функціонування суб'єктів державного сектору має контроль за бюджетними коштами, який дасть змогу попередити або винищити корупцію.

В складних економічних умовах необхідність використання всіх внутрішніх резервів можлива тільки за допомогою якісного використання всього масиву інформації, лівова частка якого належить фінансовій звітності. Тому вимога публічності фінансової звітності є вимогою часу та потребує в Україні якнайшвидшої адаптації, бо, як показує практика зарубіжних країн США та Великобританії, доступність фінансової інформації для громадян піднімає країну на більш високий рівень розвитку і практично винищує корупцію.

Публічність – це принцип та вимога демократичної держави. Неможливо забезпечити значущий економічний розвиток держави без впровадження принципу публічності в державному секторі. Саме публічність підтримує ініціативу, вказує на недоліки в усій системі регулювання економічного розвитку та дає можливість викоринити або попередити корупцію.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Concept Statement № 1 of the Governmental Accounting Standards Board "Objectives of Financial Reporting" / Governmental Accounting Standards Series. – № 037. – May, 1987. – 42 p.
2. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / Р.М. Воронко. – Львів : Магнолія-2006, 2009. – 744 с.
3. Дорошенко О.О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О.О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3. – С. 43–46.
4. Ловінська Л.Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 76–87.
5. Свірко С.В. Модернізація бухгалтерського обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С.В. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5 (155). – С. 478–484.
6. Сушко Н.О. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н.О. Сушко, Л.В. Гізатуліна // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56–57.
7. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : [навч. посіб.] / [С.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидєєва]. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
8. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Наказ Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 р. № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
9. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січня 2011 р. № 2939-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 жовтня 2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансових звітів», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.