

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

КАТОРОЖ ВІКТОРІЯ ІГОРІВНА

Методика формування звітності в державному секторі економіки та аналіз її показників / Methods of forming of the Public sectors` statements and analysis of its performance

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Інформаційні технології обліку,
оподаткування та контролю в державному секторі економіки

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «Магістр»

Виконала студентка групи ОДС м – 21
Каторож Вікторія Ігорівна

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Яцишин Світлана Романівна

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
« __ » _____ 2019 р.
Завідувач кафедри

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Вплив діяльності суб'єктів державного сектору економіки на методика формування звітності.....	6
1.1. Завдання та значення організації обліку і звітності установ державного сектору економіки, напрями її удосконалення.....	6
1.2. Звітність установ державного сектору економіки: поняття, класифікація, нормативно-правове регулювання.....	15
Висновки до розділу 1	21
Розділ 2. Формування фінансової звітності установ державного сектору економіки: порядок та методика.....	23
2.1. Склад та особливості звітності установ ДСЕ.....	23
2.2. Організація складання та подання звітності бюджетними установами....	31
2.3. Інформаційне забезпечення, порядок та методика складання фінансової звітності	39
2.3.1. Баланс, як звіт про фінансове становище установи	39
2.3.2. Звіт про фінансові результати.....	41
2.3.3. Звіт про рух грошових коштів	43
2.3.4. Звіт про власний капітал	46
2.4. Методика формування бюджетної звітності досліджуваної установи.....	44
Висновки до розділу 2	46
Розділ 3. Аналіз фінансової звітності установ державного сектору економіки .	47
3.1. Основні прийоми та показники аналізу діяльності на основі звітності установ	47
3.2. Аналіз основних форм фінансової звітності об'єкта дослідження.....	54
Висновки до розділу 3	61
Висновки	62
Список використаних джерел	66

ВСТУП

Актуальність теми. Усі установи, видатки яких у межах затверджених кошторисів покриваються коштами бюджету, мають назву установ державного сектору економіки тобто це установи та організації невиробничої сфери, які для здійснення своєї діяльності одержують кошти з державного чи місцевого бюджету. У процесі функціонування таких установ та організацій виникає потік різнобічної інформації про їх діяльність, включаючи ті чи інші види обліку. Побудова сучасних умов господарювання вимагає такої організації обліку, що забезпечувала б учасників ринку необхідною бухгалтерською інформацією, дозволяла власнику мати достовірні дані про власне майнове і фінансове становище, результати діяльності відповідно до міжнародних стандартів. Одночасно з внутрішньою потребою та вимогами управління створюється великий пласт зовнішньої статистичної, податкової, організаційної звітності, важливе місце в якій посідає бухгалтерська звітність.

Реформування системи бухгалтерського обліку з метою його наближення до міжнародних стандартів призвело до суттєвих змін у порядку формування звітності, а також у складі статей звітних форм. Вітчизняна практика обліку та його національні особливості часто не узгоджуються з вимогою міжнародних стандартів, а тому виникає ряд проблем, що стосуються порядку відображення інформації у фінансовій та статистичній звітності. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у проведенні досліджень. Установи ДСЕ здійснюють свою діяльність на основі положення, затвердженого уповноваженим органом. Основним фінансовим документом для бюджетних організацій є кошторис доходів і видатків, який підтверджує повноваження на отримання доходів і здійснення видатків, і який визначає об'єм і направлення коштів для виконання відповідних функцій.

Основним документом, який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової та

статистичної звітності в Україні для всіх підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності є Закон України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні». Бухгалтерський облік господарських операцій в установах державного сектору економіки ведеться у відповідності з Планом рахунків і Порядком щодо його використання.

Питання ведення бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності в умовах реформування бухгалтерського обліку значно ускладнюється. Це пов'язано із практично постійними змінами і вдосконаленням діючого законодавства та нормативно-правових актів, які регулюють ведення обліку і складання звітності установчими державного сектору економіки.

Вищезазначене служить достатньо аргументованим обґрунтуванням актуальності обраної теми магістерського дослідження.

Метою написання магістерської роботи є розгляд методики формування звітності та розробка рекомендацій з її удосконалення для установ ДСЕ.

Відповідно до мети, передбачено вирішити наступні **завдання** теоретико-методичного й прикладного характеру:

- дослідити суть звітності установ державного сектору економіки та доцільність її класифікації;
- розглянути завдання і значення організації обліку та звітності установ державного сектору економіки, нормативно-законодавчу базу формування звітності;
- вивчити порядок складання та подання форм фінансової й бюджетної звітності установ ДСЕ;
- здійснити аналіз фінансового стану на основі форм та показників звітності установ державного сектору економіки;
- намітити шляхи вдосконалення фінансової та бюджетної звітності.

Об'єктом дослідження, виступає бухгалтерська і фінансова звітність установ державного сектору економіки та аналіз її показників.

Предмет дослідження. Робота виконувалась на показниках фінансово-господарської діяльності відділу культури, туризму та фандрайзингу Збарзької

районної державної адміністрації Тернопільської області.

В процесі написання магістерської роботи використовувались наступні **методи дослідження**: аналіз (при розгляді категорії звітності); групування (для обрання класифікаційних ознак різних видів звітності); узагальнення (при дослідженні можливих перспектив вдосконалення звітності); порівняння (для виявлення напрямів використання зарубіжного досвіду щодо змісту та порядку формування звітності); інші загальнотеоретичні та специфічні наукові методи.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Окремі результати проведеного магістерського дослідження знайшли своє відображення у підготовлених та опублікованих статтях. Зокрема, доповідь на тему «Економічна сутність та значення фінансової звітності у державному секторі» опублікована у Збірнику матеріалів V міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія», яка відбулася в ТНЕУ 28 червня 2019 р. Іншу статтю «Організація складання та подання звітності установами державного сектору економіки» опубліковано у Збірнику наукових праць студентів кафедри обліку і оподаткування.

Обсяг та структура роботи. Магістерська робота сформована у трьох розділах з проміжними та загальними висновками на 75 сторінках. Текстова частина складає 63 сторінки, доповнена 11 рисунками, 12 таблицями та 12 додатками. Список використаних літературних джерел містить 84 найменування та викладений на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ВПЛИВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ НА МЕТОДИКУ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ

1.1. Завдання та значення організації обліку і звітності установ державного сектору економіки, напрями її удосконалення

Для нормального функціонування будь-якої ланки економіки необхідно, щоб суб'єкти господарювання та інші користувачі інформації, приймаючи рішення, мали правдиві й об'єктивні відомості про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи як своєї установи, так і партнерів. Таку інформацію дає бухгалтерський облік, який не тільки відбиває господарські процеси, а й активно впливає на них.

Закон України від 16.07.99 № 996-ХІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [22] (далі – Закон № 996) поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством (ст. 2 Закону № 996). Тобто, цей Закон регулює питання бухгалтерського обліку не лише підприємств, а й бюджетних установ, закладів, організацій, установ державного сектору економіки (далі – ДСЕ) тощо.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень (ст. 1 Закону № 996).

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності (ст. 3 Закону № 996) є надання користувачам для прийняття рішень повної,

правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових, коштів підприємства. Хоча це і не записано прямо у Законі № 996, доцільно враховувати, що така інформація має відображати також рух всіх видів необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, запасів та нематеріальних активів, стан розрахунків та всі інші господарські операції, що відбулися на підприємстві. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться установою. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (ст. 3 Закону № 996) [22].

Згідно зі ст. 9 Закону № 996, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються

також у валюті розрахунків та платежів щодо кожної іноземної валюти окремо. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні [55].

Господарські операції мають бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації установа зобов'язана за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Установа вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені з установи тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами (при цьому важливою умовою є обов'язкове оформлення відповідних документів про вилучення) [55].

Посадова особа бюджетної установи має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

Статтею 1 Закону № 996 визначено, що фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище,

результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [22]. Відповідно до ст. 11 Закону № 996, підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на основі даних бухгалтерського обліку. Фінансову звітність підписують керівник та бухгалтер підприємства (бухгалтер, згідно зі ст. 7 Закону № 996, – це головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства).

Таким чином, Законом № 996 визначено основні складові бухгалтерського обліку та фінансової звітності [22]:

- первинні документи, що містять всі обов'язкові реквізити, у тому числі особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції;

- реєстри бухгалтерського обліку (облікові реєстри), складені належним чином, що містять прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні;

- фінансова звітність, підписана керівником та бухгалтером підприємства.

Вимоги до первинних документів та облікових реєстрів встановлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 [55] (далі – Положення № 88). Зокрема, згідно з п. 3.6 Положення № 88, форми облікових реєстрів, порядок записів у них, обробки та використання необхідної інформації визначається нормативними документами про порядок їх застосування. Порядок подання фінансової звітності встановлено Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» [48].

Як встановлено статтею 11 Закону № 996 [22]:

- порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України;

- склад та форми консолідованої фінансової звітності, звіту про управління, фінансової звітності про виконання бюджетів устанавлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

Метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, яка надає об'єктивну картину фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання (рис. 1.1).

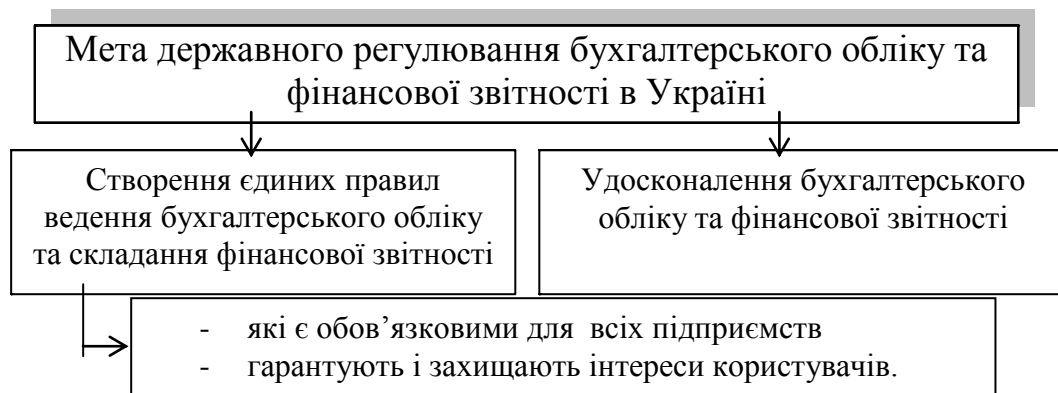


Рис. 1.1. Регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Регулюванню з боку держави підлягають аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані із узагальненням інформації та складанням звітності, потрібної зовнішнім користувачам. Порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктом господарювання самостійно.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється відповідно до ст. 6 Закону № 996 [22], а саме:

- Міністерство фінансів України (МФУ) затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НПСБО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- Державна казначейська служба України (ДКСУ) відповідно до законодавства встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та

складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ;

- міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі НПСБО методичні рекомендації щодо їх застосування.

З появою нових економічних категорій назріла потреба в інформації нового типу. А це свідчить про необхідність процесу обов'язкового реформування системи обліку в Україні як основи формування достовірної і повної інформації для потреб суспільства [78].

За основу при реформуванні бухгалтерського обліку та звітності приймалися Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Міжнародні норми обліку були прийнятні для бюджетної системи України, однак їх необхідно було узгодити з національним законодавством [52].

Стандарт бухгалтерського обліку – це нормативний документ, який визначає правила і процедури ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Завдяки стандартам фінансового обліку, облік, як загальноприйнята мова бізнесу, будується за загальноприйнятими правилами. При цьому міжнародні стандарти не регулюють техніку й методологію обліку. Вони були і будуть різними в різних країнах світу. Міжнародними стандартами регулюються тільки основні, принципові моменти, від яких залежить формування фінансових результатів, відображення у звітності фінансового стану і фінансових результатів.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади за погодженням з Головним управлінням Державної казначейської служби України, у разі потреби, мають право давати вказівки про порядок застосування положень з бухгалтерського обліку в установах своєї системи з урахуванням специфіки їх діяльності.

Адаптація міжнародних стандартів обліку до вітчизняних економічних і правових умов була однією з найскладніших проблем. Тобто, починаючи реформу, уряд вибрав певні пріоритети, які на першому етапі мали забезпечити

адекватну оцінку фінансового стану установ та організацій бюджетної сфери, вартість їх активів, рівень ризику, дохідність і, відповідно, оцінку реальної вартості капіталу [36]. У процесі реформи впроваджувались нові економічні категорії, звітність формувалась на основі реального стану установ, застосовувались принципово нові форми організації збирання інформації.

Сьогодні після початку проведення реформи бухгалтерського обліку та звітності в бюджетній системі можна з впевненістю сказати про правильність обраного шляху проведення реформи бухгалтерського обліку та звітності, опанування та застосування міжнародних принципів бухгалтерського обліку та звітності.

У періоди світових економічних криз, очевидним і нагальним постає питання посилення виваженого державного регулювання, який би був гарантом фінансово-економічної безпеки країни. Ефективне управління фінансовими ресурсами держави можливе за умови налагодженої та дієвої як національної системи обліку, так і, безпосередньо, системи бухгалтерського обліку в державному секторі [79].

Ключовою проблемою реформування бухгалтерського обліку в державному секторі на сьогодні є не розробленість єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку операцій, що здійснюються у сфері державного управління. Це перешкоджає надходженню повної та достовірної інформації про фінансовий стан держави. Потребує удосконалення також і організація бухгалтерського обліку у розпорядників бюджетних коштів, оскільки існуючі відмінності в організаційній структурі бухгалтерських служб і процедурах документообігу, автоматизації облікових операцій ускладнюють та уповільнюють обмін обліковою інформацією між учасниками бюджетного процесу [78].

Слід відзначити той важливий факт, що Україна орієнтується на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). А це вимагає тісної співпраці зі світовими професійними бухгалтерськими організаціями, вивчення й аналізу досвіду багатьох країн, у яких національні системи бухгалтерського

обліку вже побудовані на основі МСБО. Зважаючи на складність і багатогранність цих проблем, сьогодні важливим напрямом наукових досліджень є вивчення питань, що стосуються, по-перше, оптимізації шляху включення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору в правове поле України, враховуючи міжнародний досвід та реалії національної економіки; по-друге, питання удосконалення, подальшої розробки та впровадження єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в установах та організаціях державного сектору.

Бюджетна реформа в Україні, здійснення якої є одним з пріоритетних напрямів розвитку держави, передбачає вирішення питань комплексного характеру, визначальними з яких є такі: вдосконалення макроекономічного прогнозування і бюджетного планування; забезпечення реальності планових показників бюджету та їх виконання; визначення соціально-економічних пріоритетів і пріоритетів бюджетного фінансування, концентрації бюджетних коштів на найбільш важливих соціально-економічних програмах; розмежування компетенції органів державного фінансового контролю та організація їх ефективної взаємодії, забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів. Реалізація усіх цих напрямів у сфері державного управління можлива за умови існування дієвої системи обліку та контролю на усіх рівнях управління [67].

Ситуація сьогодні щодо обліку у бюджетній сфері фахівцям-практикам добре відома. Існують ключові особливості, що відрізняють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях від обліку на промислових підприємствах:

- організація обліку здійснюється в розрізі статей бюджетної класифікації;
- здійснюється суворий контроль за виконанням кошторису видатків;
- роздільний облік касових і фактичних видатків;
- властива різноманітна галузева специфіка обліку.

В основних напрямках реалізації урядової концепції розвитку

бухгалтерського обліку у державному секторі України, враховано всі актуальні аспекти, які на сьогодні є визначальними у розвитку міжнародної облікової системи. Насамперед, це розробка і запровадження єдиної методологічної бази для всіх суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектора [68].

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 №34 [63], було передбачено застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі починаючи з 2013 року. Однак бюджетні установи почали застосовувати НП(С)БОДСЕ кілька років пізніше.

20 червня 2018 р. № 437-р розпорядженням Кабінету Міністрів України було схвалено нову Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [62-64].

Згідно затверджених програм, бухгалтерський облік виконання державного і місцевого бюджетів ведеться за касовим методом із застосування методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки і державних цільових фондах ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визначаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів [43].

Реалізація Стратегії модернізації, які розроблені з урахуванням досвіду економічно розвинених європейських країн у цій сфері та потреб вітчизняних суб'єктів державного сектора економіки, дозволить у середньостроковій перспективі вирішити ряд нагальних проблем [64].

Перехід вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі дасть змогу забезпечити використання інтегрованої фінансово-аналітичної системи

управління державним процесом бюджетування. Адаптація українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності до МСФЗДС сприяє формуванню та визначенню стандартизованих вимог до розроблення нового програмного забезпечення, яке необхідне для здійснення обміну інформацією між органами державної влади, покращить систему підготовки та перекваліфікації кадрів із питань бухгалтерського обліку в державному секторі, підвищить ступінь прозорості ведення бухгалтерського обліку та зменшить рівень тінізації в діяльності державних службовців [78,с.65].

1.2. Звітність установ державного сектору економіки: поняття, класифікація, нормативно-правове регулювання

На даний час існують різні визначення звітності. Зокрема, Тлумачний словник бухгалтера визначає, що «Бухгалтерська звітність – сукупність показників обліку, відображених у формі визначених таблиць, які характеризують рух майна та фінансового стану підприємства, установи за звітний період». Маргуліс А.Ш. зазначає «Звітність – це сукупність показників обліку, відображених у формі визначених таблиць, які характеризують господарську діяльність підприємств за установлений період часу».

«Бухгалтерська звітність являє собою комплекс показників виконання планових завдань та результатів господарської діяльності за звітний період, отриманий в бухгалтерському та інших видах обліку» (В. Ф. Палій). «Звітність установи являє собою систему показників, які характеризують умови та результати її роботи за визначений період» (А. Н. Белов). «Бухгалтерська звітність – система показників, яка відображає майновий та фінансовий стан на звітну дату, а також фінансові результати її діяльності за звітний період» (А. С. Бакаєв). «Бухгалтерська звітність підприємств являє собою систему узагальнених показників, які характеризують підсумки господарсько-фінансової діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік)» (В. В. Сопко,

В. М. Пархоменко). «Фінансова (бухгалтерська) звітність – це система взаємопов’язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період» (С.І.Юрій, Стоян В.І., Даневич О.С.). «Звітність про виконання Державного бюджету – це метод узагальнення планових та звітних показників, приведених у певну систему, яка характеризує виконання бюджету за відповідний звітний період часу» (Є. П. Дідков).

Як видно з наведених визначень провідних вітчизняних та зарубіжних вчених та спеціалістів з бухгалтерського обліку, в основі всіх тлумачень лежить загальне для всіх поняття «система показників» [3; 9; 14; 16; 17; 21; 29; 30; 32; 33; 34; 43; 59; 61; 65; 83]. Отже, зважаючи на подані визначення та з огляду на побудову вітчизняної економіки на ринкових відносинах, можна дати таке узагальнене визначення звітності: «Звітність про виконання кошторису доходів і видатків установ та організацій державного сектору економіки – це система показників, яка характеризує виконання бюджету та допомагає регулюванню діяльності таких організацій та установ за відповідний звітний період часу».

Отже, фінансова звітність установ ДСЕ – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів установ за звітний період, яка складається для користувачів з метою прийняття відповідних рішень.

Звітність установ є системою узагальнюючих і взаємопов’язаних показників стану їх діяльності. Методологічно і організаційно звітність є невід’ємним елементом всієї системи обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу, що обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинною документацією та обліковими регістрами.

Усі установи державного сектору економіки при складанні фінансової звітності керується нормативно-правовими актами, які наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Нормативно-правові акти, які використовують установи державного сектору економіки при складанні фінансової звітності

№ п/п	Назва нормативно-правового акту	Дата прийняття чинності
1	Бюджетний кодекс України	08.07.2010 № 2456-VI
2	Закон України «Про Державний бюджет України»	на відповідний рік
3	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»	28.02.2002р. №228
4	Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету	12.03.2012 № 333
5	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету»	28.01.2002р. №57
6	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	31.12.2013 № 1203
8	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	02.09.2014 № 879
9	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	16.07.1999р. №996-XIV
11	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	24.05.1995р. №88
12	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності»	28.02.2000р. №419
13	Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів (у редакції наказу МФУ 07.02.2017 № 44	24.01.2012 № 44
14	Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі	28.02.2017 р. № 307

Складання звітності завершує повний цикл бухгалтерської обробки даних, які накопичуються в облікових реєстрах – специфічних матеріальних носіях бухгалтерської інформації (картки, меморіальні ордери тощо). Але при цьому в них відсутні затверджені кошторисом показники фінансування з бюджету. Для управління установою ж необхідна не тільки бухгалтерська, а й інша інформація, яка має подаватися в компактній формі, зручній для перегляду і сприйняття людьми, які приймають управлінські рішення.

Такою формою є бухгалтерська звітність [33,с.19]. Звітність має юридичну силу за умови наявності в ній підпису керівника підприємства чи організації, і базується на даних первинного обліку.

Звітність установ ДСЕ досить різноманітна і глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, адже на її підставі контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до кошторисних передбачень, аналізується повнота та доцільність використання майна, своєчасність і повнота платежів, стан розрахунків та інше. Цим можна пояснити і те, що бухгалтерська звітність бюджетних установ суворо регламентована, як за змістом так і за термінами подання [40, с.22]. Для загального уявлення про склад звітності наведемо її класифікацію за різними ознаками (рис. 1.2).

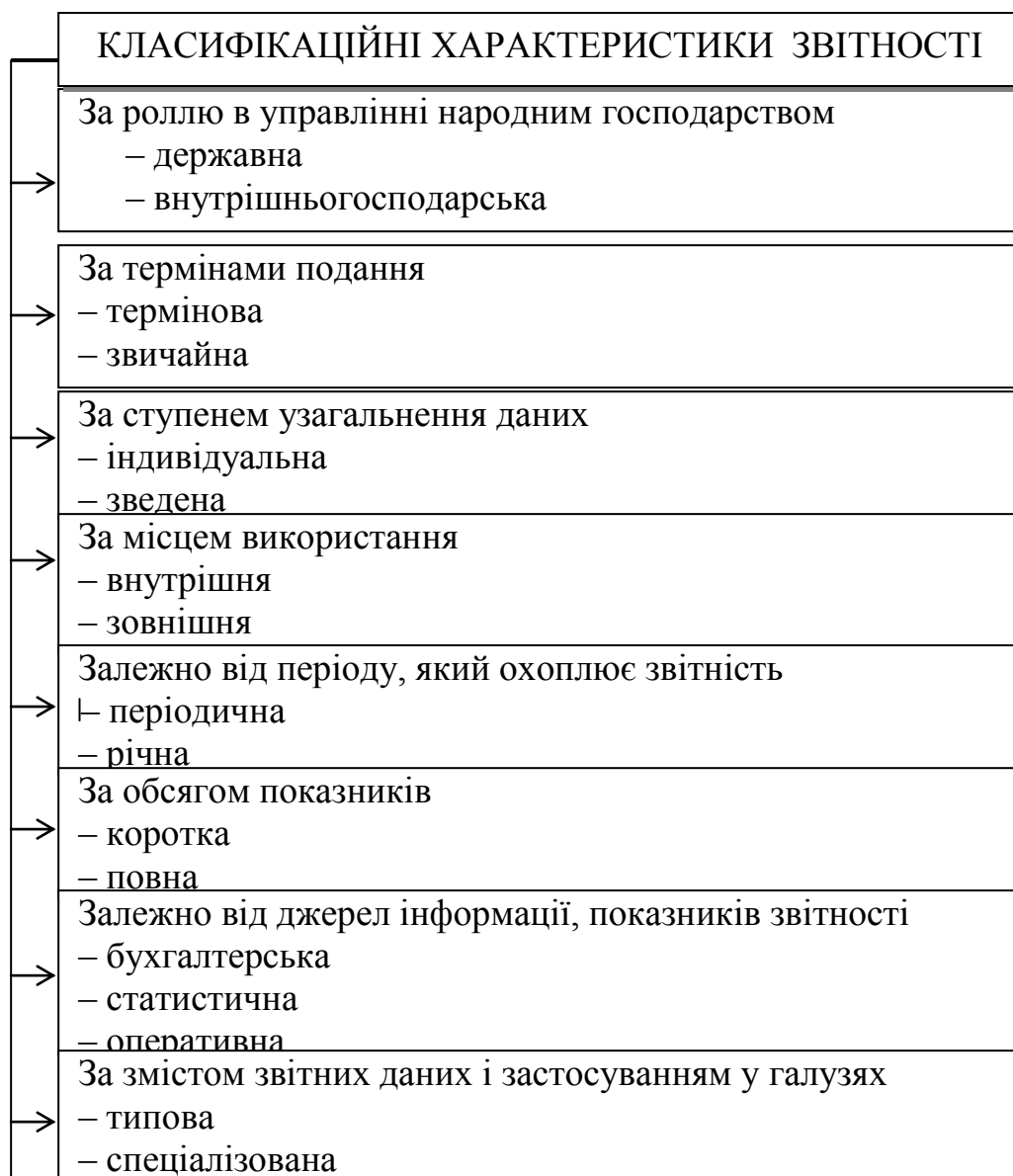


Рис. 1.2. Класифікація звітності

За роллю в управлінні народним господарством звітність поділяється на

державну і внутрішньогосподарську. Державна звітність встановлюється органами державного управління України, Міністерством фінансів України, Державним комітетом статистики України, Державною фіскальною службою. Вона включає в себе фінансову, податкову та статистичну звітність. Ця звітність містить показники економічного і соціального розвитку установи державного сектору економіки. Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність – це звітність окремих внутрішньогосподарських підрозділів установи державного сектору економіки. Вона містить окремі відомості про діяльність підрозділів цієї установи за встановленими для неї показниками, на підставі яких приймаються виважені управлінські рішення.

За термінами подання розрізняють звітність термінову і звичайну. Термінова звітність подається протягом чотирьох днів після закінчення звітного періоду. Звичайна звітність подається в термін встановлений органом управління, до сфери управління якого належить установа.

За місцем використання розрізняють звітність зовнішню і внутрішню [17, с.47]. Зовнішня фінансова звітність – це, в основному, бухгалтерська, фінансова, податкова, статистична і спеціальна звітність, що використовується як за межами так і в самій установі державного сектору економіки й обов'язково підписується керівником і головним бухгалтером (рис.1.3).

Внутрішня (управлінська) звітність використовується тільки в установі державного сектору економіки управлінцями різних рівнів [21, с.274].

Залежно від періоду, який охоплює звітність, установа подає періодичну та річну звітність. Періодична звітність – це місячна і квартальна звітність. Її ще називають проміжною. Вона показує фінансовий стан і результати діяльності установи наростаючим підсумком з початку року за відповідний місяць, квартал. Річна звітність містить показники діяльності установ ДСЕ за звітний календарний рік.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації

активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

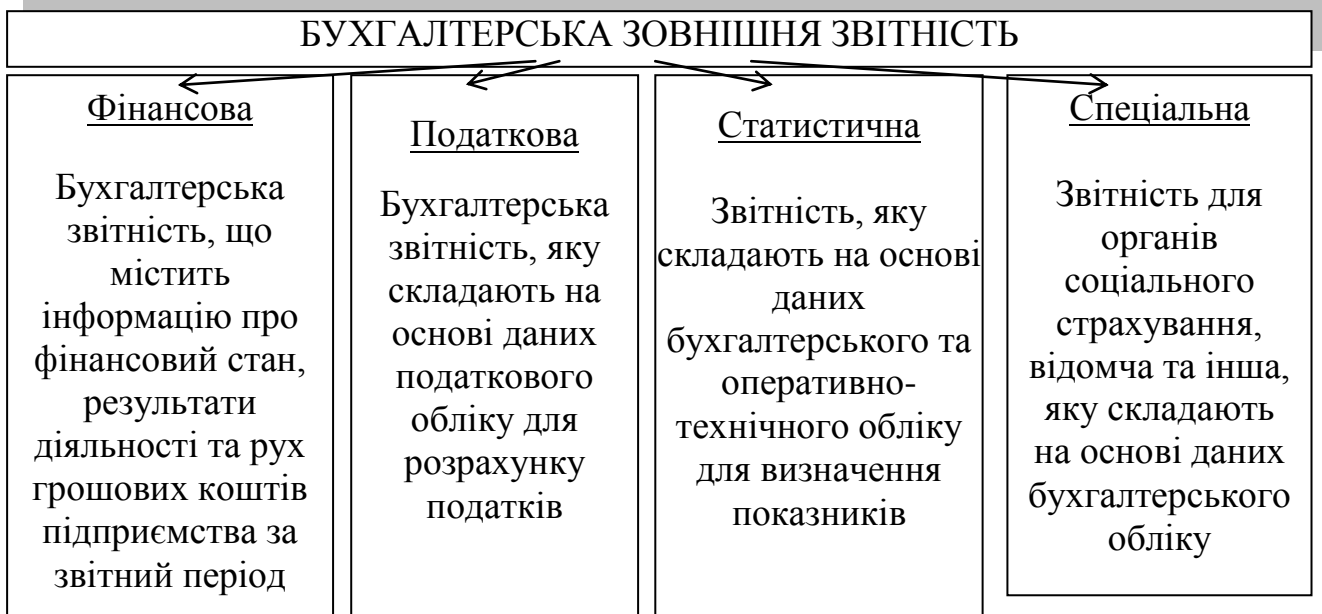


Рис.1.3. Класифікація бухгалтерської звітності за джерелами і показниками

За обсягом показників звітність поділяється на коротку і повну. Коротка звітність подається зі скороченим числом показників за звітний місяць або квартал. Повна звітність подається за всіма показниками, затвердженими в установленому порядку, включаючи й ті, за якими спочатку були відправлені короткі звіти.

Усю звітність залежно від джерел інформації та показників, які вона містить, поділяють на фінансову, податкову, статистичну і спеціальну.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів за звітний період [16,с.22]. До фінансової звітності входять і Примітки, тобто сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними інструкціями. Під розкриттям слід розуміти надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності. Ця звітність розрахована на користувачів, які не мають змоги вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Статистична звітність – це звітність, яку складають усі суб'єкти господарювання і яка надає інформацію органам державної статистики, для оцінки стану і розвитку економіки держави та планування макроекономічних показників.

Податкова звітність – це звітність, яку складають суб'єкти господарювання, що є платниками податку та яка надає інформацію органам державної податкової адміністрації і характеризує стан розрахунків з державою за податками [17; 19].

Правові основи порядку складання, подання, оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [22] та у Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів № 44 [47].

Висновки до розділу 1

Державний сектор економіки розглядається як сукупність економічних об'єктів, сформованих на основі або за участю державної власності (підприємств, установ), стосовно яких можливе здійснення управління суб'єктами державної та місцевої влади.

Бюджетною установою є орган, установа чи організація визначена Конституцією України та створена в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевих бюджетів. Такі установи є неприбутковими.

Дослідження економічної літератури, законодавчих та інструктивних документів (актів) і даних практики досліджуваних бюджетних установ свідчать, що на сьогоднішній день існує ряд невизначеностей теоретичного і методичного характеру, які суттєво ускладнюють організацію обліку та

звітності в державному секторі економіки, зокрема, такої його ланки як бюджетні установи, а саме установи освіти.

Особливості бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки визначаються нормативно правовою основою. Цими законодавчими актами визначено порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської звітності, а також відносини щодо цих питань з органами державної виконавчої влади внутрішніми та зовнішніми споживачами бухгалтерської інформації.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Звітність бюджетних установ – це система узагальнюючих і взаємопов'язаних показників стану їх діяльності. Методологічно і організаційно звітність є невід'ємним елементом всієї системи обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу.

Зміни рівня економічного розвитку нашої країни протягом останніх років, впровадження заходів щодо цільового та економного витрачання бюджетних коштів призводять до певних змін у веденні бухгалтерського обліку та, відповідно, формах складання звітності бюджетними установами. Це зумовлює щорічне затвердження Державним казначейством України інструкцій про порядок складання місячної, квартальної і річної звітності установами та організаціями, що отримують кошти з бюджетів різних рівнів. При цьому передбачена можливість внесення змін до цих нормативних актів за існування такої необхідності.

РОЗДІЛ 2

ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ: ПОРЯДОК ТА МЕТОДИКА

2.1. Склад та особливості звітності установ ДСЕ

Звітність є завершальним етапом бухгалтерського обліку, на якому відбувається узагальнення інформації про стан майна досліджуваної установи (відділу культури, туризму та фандрайзингу Збараської районної державної адміністрації Тернопільської області; далі – відділу культури) та результати її діяльності.

Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами та установами визначені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №966-XIV [22], а також прийнятими відповідними Інструкціями. Зазначений закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавства України [22].

Установи ДСЕ подають фінансову звітність таким адресатам:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, органам ДКСУ, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідно фінансовим відділам держадміністрацій.

Основними особливостями фінансової звітності відділу культури є:

1. Обов'язковість та державне регулювання, що впливає з характеру затвердженого бюджету. Держава через ДКСУ суворо регламентує склад і порядок складання звітності, терміни її подання, розгляд та затвердження. Установи державного сектору економіки повинні дотримуватись правил і термінів складання звітності, подавати її в установленому порядку [12, с.164].

2. Єдність форми та змісту, що дає змогу статистичного групування та зведення показників відділу культури.

3. Методологічна єдність показників, яка передбачає єдині методи розрахунків єдиних звітних показників, їх обов'язкове узгодження з відповідними показниками, затвердженими кошторисами та штатними розписами. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису доходів та видатків відділу культури.

4. Достовірність звітних показників, яка впливає з самої природи затвердження бюджету. Достовірна інформація також необхідна для успішного виконання показників бюджету як по доходах, так і по видатках, для своєчасного реагування на відхилення. Достовірність означає, що бухгалтерська звітність повинна давати вірне і повне уявлення про майновий та фінансовий стан відділу культури, а також результати її діяльності. Достовірною вважається бухгалтерська звітність, сформульована та складена з урахуванням правил, встановлених нормативними актами системи нормативного регулювання [3,с.193].

Слід зазначити, що при формуванні вимоги достовірності деякою мірою застосовується механічний підхід, оскільки для оцінки цієї вимоги знадобилося б узяти всі правила бухгалтерського обліку та проаналізувати, яким чином вони були б вжиті при складанні бухгалтерської звітності. Чисто теоретично це здійснити можна, а практично досить важко.

5. Простота, ясність, доступність та прозорість звітності, що необхідно для широкого залучення всіх працівників до управління, активізації людського фактора. Простота та ясність необхідні ще й для того, щоб не завуальовувались

недоліки діяльності окремих керівників [14, с.624].

6. Цілісність – вимога, пов’язана з необхідністю включення в бухгалтерську звітність даних про всі господарські операції, які здійснюються відділом культури як юридичною особою в цілому.

7. Послідовність, що закріплює на практиці поетапність процесу складання бухгалтерської звітності, тобто необхідність постійності змісту та форм бухгалтерського балансу і пояснень від одного звітного періоду до іншого.

При складанні звітності відділ культури, як і будь-яка установа чи організація ДСЕ, дотримується таких принципів (рис. 2.1).

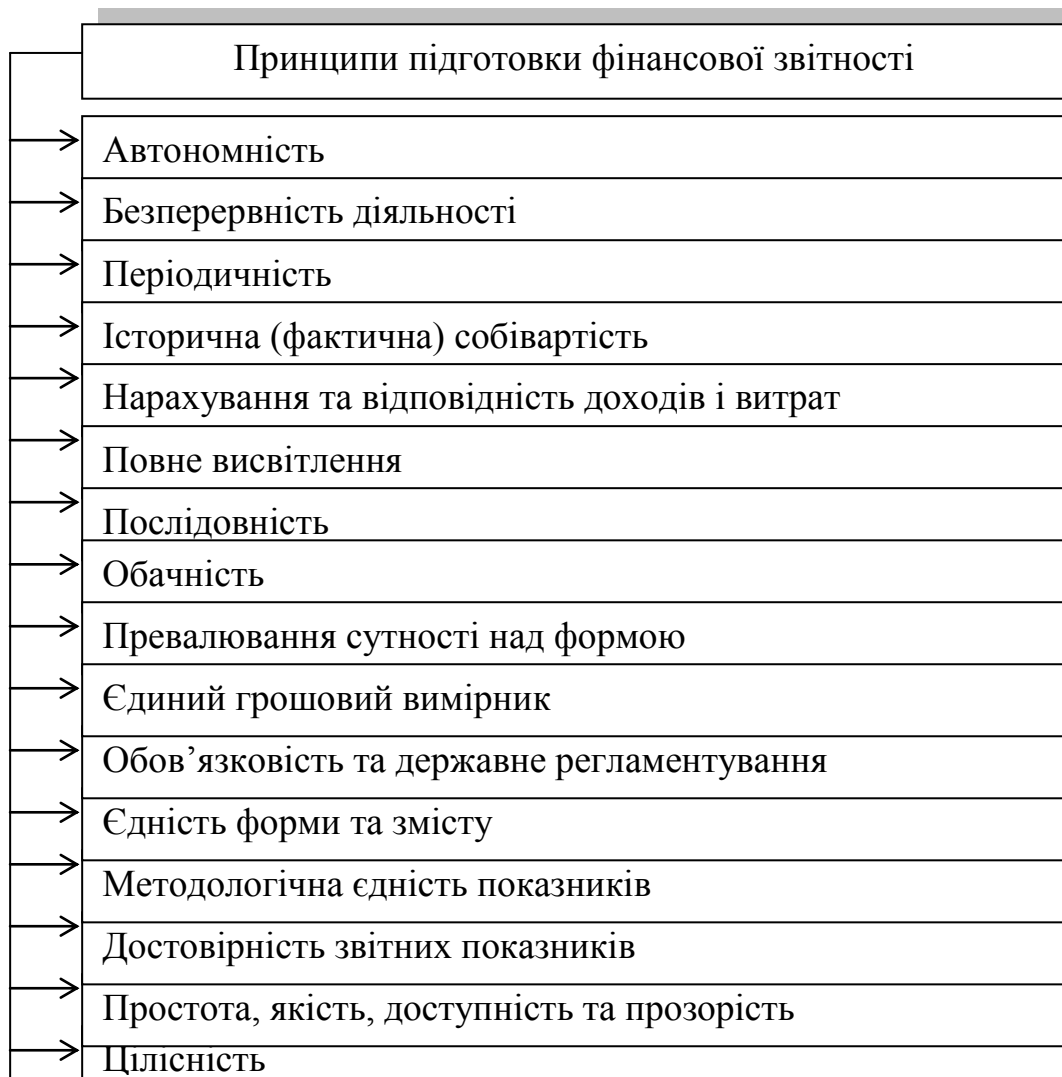


Рис. 2.1. Принципи підготовки фінансової звітності

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання звітності є надання користувачам для прийняття обґрунтованих рішень повної, правдивої та

неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установи ДСЕ. При цьому запити користувачів звітної інформації є визначальними щодо змісту такої звітності, а значить і обсягу інформації, та стосовно періодичності її подання [14,с.638]. До того ж різні споживачі інформації потребують різноманітну інформацію, яка забезпечувала б їх запити відповідно до особливостей діяльності чи кола інтересів. Саме цим зумовлюється багатогранність інформації, яка повинна бути відображена у звітності. При цьому обов'язково враховуються правові аспекти функціонування установи.

Система звітних показників формується з дотриманням ряду критеріїв, які задовольняють взаємно протилежні інтереси як органів управління і інших споживачів звітної інформації з одного боку, так відділу культури, що забезпечують його – з іншого. Ця протилежність інтересів щодо обсягу і змісту звітності, яка полягає в мінімізації системи показників з точки зору установи і максимізації з боку користувачів, вимагає розробки обґрунтованих критеріїв її формування (рис.2.2), що відповідають головній вимозі – забезпеченню корисної інформації [17,с.19]. Наведені критерії формування звітних показників дозволяють конкретизувати окремі принципи підготовки, якісні характеристики фінансової звітності.

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами. Більш повно цьому відповідає визначення критеріїв повноти звітної інформації, який вимагає забезпечення у системі звітних показників достатнього рівня інформативності про діяльність та фінансові операції, що здійснюються в установі. Проте повнота інформації про діяльність установи, яка потрібна споживачам, залежить від специфіки її запитів. Тому коло показників звітності, що подаються кожному споживачеві зокрема, повинна враховувати ці особливості. Критерії повноти звітної інформації зовсім не означає, що кожному зі споживачів подаються усі без винятку дані, які входять у систему звітних показників [29, с.27].

Доречність інформації, що впливає на прийняття рішень користувачів, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому, може бути конкретизована уточненням за однойменним критерієм, який дотримується при умові, що така інформація має відношення до предмету, що розглядається при вирішенні проблеми прийняття обґрунтованих управлінських рішень. При цьому немає значення, чи ця інформація потрібна для прийняття рішень у даний час, чи вона буде основою для перспективних заходів щодо організації діяльності органів управління чи інших споживачів інформації.



Надмірна деталізація звітної інформації, на перший погляд хоч і забезпечує потреби споживачів, призводить до того, що критерії її достовірності та правдивості при цьому послаблюються через значне зростання трудомісткості, як складання у зв'язку з цим громіздких форм звітності, так і

неможливістю забезпечення якісного контролю за об'єктивністю подання звітних даних за таким широким переліком [40, с.116].

Критерій адекватності звітної інформації зумовлює відображення у системі звітних показників дійсного стану відділу культури і динаміки його розвитку за кожний звітний період. Досягається це при умові, що звітна інформація ґрунтується на об'єктивному обліковому забезпеченні.

Правдивість поданих даних є дуже важливим критерієм. Він вимагає, щоб система звітних показників відображала саме ті факти, які мали місце у фінансовій діяльності установи.

Лаконічність звітної інформації передбачає врахування у системі звітних показників вимог стислості та конкретності, уникнення подання розпливчастої інформації, або такої, яка є похідною від наведених даних, чи розрахунковою на основі початкових вихідних показників.

Доступність звітної інформації для огляду вимагає дотримання установлених законодавством вимог щодо необхідності подання її споживачам, а також публікації звітних показників у пресі.

Актуальність даних вимагає подання звітної інформації саме в момент потреби в ній [40, с.201].

У період реформування економіки України щороку відбуваються певні зміни щодо складання звітності, які слід очікувати і в майбутньому. Низка причин, що вимагають реформувати бюджетну галузь, впливають на форми і обсяги подання звітної інформації установою ДСЕ. ДКСУ, МФУ розробляють та затверджують інструкції щодо порядку складання місячних, квартальних та річних звітів установами державного сектору економіки.

Сьогодні установи ДСЕ в Україні складають місячну, квартальну та річну звітність. Склад фінансової та бюджетної звітності відображено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Склад звітності розпорядників бюджетних коштів

№ з/п	Назва форми	Місячна	Квартальна	Річна
Склад фінансової звітності				

1	«Баланс» (форма № 1-дс)*	–	+	+
2	«Звіт про фінансові результати» (форма № 2-дс)*	–	–	+
3	«Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3-дс) *	–	–	+
4	« Звіт про власний капітал» (форма № 4-дс) *	–	–	+
Склад бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів				
1	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м*)	–	+	+
2	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м*)	–	+	+
3	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2 д, № 4-2м)	–	+	+
4	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м*)	–	+	+
5	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д)	–	+	+
6	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1)	–	+	+
7	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м*)	–	+	+
8	Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1)	–	+	+
Елементи звітності додатково розкриваються у таких формах:				
1	Довідка про підтвердження залишків коштів на бюджетних рахунках для операцій з бюджетними коштами станом на 01 січня 2019 р.*			+
2	Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України*			+
3	Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків*			+

*звітність, яку подав відділ культури за 2018 рік

Необхідно звернути увагу, що склад звітності, ступінь деталізації її показників визначається періодом, за який складають звітність. Місячна звітність менш деталізована, ніж квартальна та річна, але її показники теж важливі. Вони дають змогу отримати інформацію, необхідну для поточного контролю діяльністю установи [3, с.102].

Оскільки фінансова звітність відділу культури повинна надавати інформацію про виконання кошторису доходів і видатків, то її показники побудовані так, щоб повністю виконати це завдання.

Складені відповідні звіти відділу культури детально перевіряються головним бухгалтером Грушицькою М.М. як з огляду правильності заповнення усіх рядків балансу чи інших форм, так і на предмет їх взаємоузгодженості. Після цього головний бухгалтер і керівник детально аналізують дані форм фінансової звітності й підписують їх. Підписи керівника і головного бухгалтера проставляються у кінці кожної форми звітності [17,с.310].

Форми звітності заповнюються в гривнях, а зведені звіти головних розпорядників коштів у тисячах гривень з одним десятковим знаком. У формах звітів наводяться всі передбачені показники. У випадках не заповнення тієї чи іншої статті (рядка, графи) через відсутність активів, пасивів операцій ця стаття прокреслюється.

Бухгалтеру потрібно пам'ятати про необхідність своєчасності складання і подання звітності до органів державної влади, вищих установ. За порушення останньої вимоги Бюджетним кодексом [13] передбачена можливість призупинення фінансування бюджетних установ. До того ж, лише своєчасно складена звітність дозволяє отримати оперативну інформацію про стан і результати діяльності розпорядника бюджетних коштів, дотримання цільового використання виділених установі бюджетних асигнувань, внести певні корективи для виправлення виявлених таким чином недоліків.

2.2. Організація складання та подання звітності бюджетними установами

Система бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків передбачає суцільне безперервне відображення господарської діяльності відділу культури у первинному та поточному обліку. Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналізу діяльності установ державного сектору економіки. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення. Зазначене завдання виконується на заключному (підсумковому) етапі бухгалтерського обліку – етапі складання бухгалтерської звітності.

Основні напрямки організації складання і подання бухгалтерської звітності відділу культури наведено на рис. 2.3 [30, с.79].



Рис. 2.3. Напрямки організації складання і подання бухгалтерської звітності

Завданнями організації бухгалтерської звітності є забезпечення повноти і достовірності останньої, своєчасності її подання, а також реалізації інших принципів формування і подання бухгалтерської звітності відділу культури.

Фінансова звітність повинна бути достовірною – не містити помилок і неточностей, що можуть вплинути на рішення користувачів звітності [33, с.109]. Тому відділ культури, як і будь-яка інша установа державного сектору

економіки, перед складанням річної звітності обов'язково здійснює інвентаризацію своїх активів та зобов'язань.

Інвентаризація – це спосіб встановлення фактичної наявності та стану цінностей на певну дату за допомогою реєстрації, вимірювання, зважування і т.д. з подальшим порівнянням отриманих даних із даними бухгалтерських записів [82, с.58].

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. № 879 [44], інвентаризація є обов'язковою процедурою, що має бути здійснена на момент складання річної звітності. Окрім цього існує перелік подій, за умов фактичного здійснення яких, проведення інвентаризації є обов'язковим (рис. 2.4).

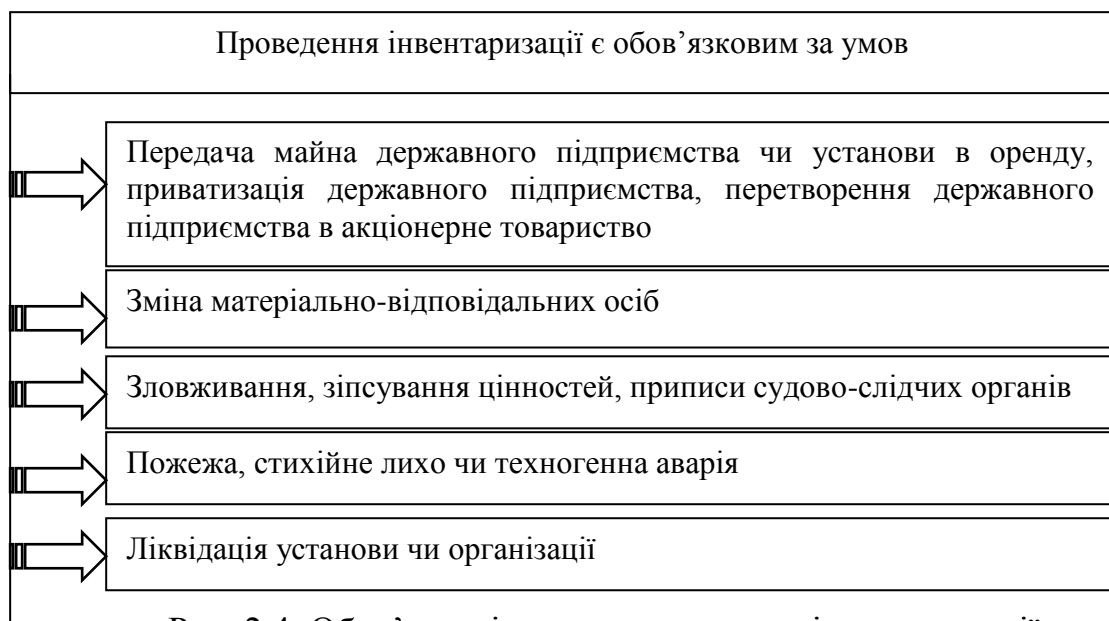


Рис. 2.4. Обов'язкові умови проведення інвентаризації

Проведенню інвентаризації передують організаційна робота, яка включає:

- розробку планів проведення інвентаризації;
- нормування робочого навантаження працівників, що включені до складу інвентаризаційної комісії;
- інформаційне та технічне забезпечення проведення інвентаризації [82, с.59].

План проведення інвентаризації складається до початку звітного року і затверджується керівником відділу культури і формується з двох частин:

1) графіка проведення планових інвентаризацій у терміни, визначенні відповідно до діючої нормативної бази;

2) графіка позапланових інвентаризацій, терміни проведення яких визначає головний бухгалтер в залежності від умов господарювання конкретних установ та в міру потреби останніх.

Для проведення інвентаризаційної роботи в установі створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. До складу її входять головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів, очолює комісію керівник установи або його заступник [44].

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер, разом із керівниками відповідних підрозділів та служб, зобов'язані контролювати дотримання встановлених правил проведення інвентаризації.

До подання річного бухгалтерського звіту на підставі затверджених керівником установи пропозицій постійних інвентаризаційних комісій з урегулювання розбіжностей фактичної наявності цінностей інвентаризації відповідні записи вносяться до реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку.

Процес організації звітності складається з двох послідовних етапів – організації складання та подання звітності [82].

Організація складання звітності включає в себе наступні етапи, які зображені на рис. 2.5.

Як видно із наведеного рисунку, організація складання звітності включає в себе досить великий обсяг роботи, які в свою чергу є дуже важливими для правильності складання фінансової звітності, а саме, щоб звітність відповідала всім вимогам, відповідно до законодавства.



Рис. 2.5. Етапи організації складання звітності

Досліджувана установа, згідно з нормативною базою бухгалтерського обліку, складає та надає у відповідні органи місячну, квартальну і річну звітності, кожна з яких містить набір стандартних форм. Розподіл робіт зі складання звітних форм здійснюється заздалегідь, при плануванні робіт по складанню звітності.

Складання звітності здійснюється на підставі інструктивних матеріалів.

Інструкції із складання звітності містять загальні рекомендації щодо заповнення звітних форм [50]. Для забезпечення якісного та швидкого складання носіїв підсумкового етапу бухгалтерського обліку відділ культури розробив свої робочі інструкції до кожної форми з пакета звітності. В інструкціях відображені особливості облікового процесу даної установи, детальні методичні рекомендації по отриманню необхідних показників звітних форм.

Організація складання звітності установ державного сектору економіки здійснюється шляхом проведення інструктивних нарад. У тижневий термін після отримання інструкції про порядок складання річних фінансових звітів головний бухгалтер має опрацювати даний інструктивний матеріал, скласти таблицю складання звітності, визначити склад підготовчих робіт до складання звітності та їх виконавців. На спеціальній інструктивній нараді головний бухгалтер докладно подає методику складання звітності та ознайомлює виконавців із напрямками організації складання звітності з метою досягнення найвищого ефекту. Учасники наради обговорюють визначенні організаційні

заходи, висловлюють свої пропозиції щодо їх нормування та ухвалюють їх до виконання. Для запобігання виникненню поточних накладок, часовий термін проведення нарад запланований у робочому навантаженні головного бухгалтера, його заступника та інших виконавців робіт зі складання звітних форм [24, с.28].

Організація подання звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам передбачає:

- визначення порядку технічної підготовки ланок звітності, термінів подання звітності адресату,
- подання способу відправки звітності,
- складання таблиця-календаря звітності;
- перевірку звітності на предмет узгодженості форм,
- підпис і затвердження звітності.

Бланки бухгалтерської звітності надходять до установ ДСЕ в порядку централізованого забезпечення, а також виготовляються установою за допомогою засобів комп'ютерної та іншої організаційної техніки, в результаті купівлі в мережі спеціальних магазинів.

Спосіб заповнення бланків залежить безпосередньо від джерела надходження [42]. Зокрема, бланки, виготовлені ПК в системі АРМ бухгалтера, на виході із зазначеної системи обробки інформації набувають кінцевого вигляду носія облікової інформації. Бланки звітних форм, отримані шляхом закупівлі, ксерокопіювання, заповнюються вручну.

Форми фінансової та бюджетної звітності подаються також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи Казначейства України «Є-Звітність». Під час подання такої звітності може здійснюватись обмін документами в електронному вигляді, у т.ч. електронними, з дотриманням вимог Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV і Закону України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. У випадку подання звітності до органів Казначейства АС «Є-Звітність» формує повідомлення про

статус документа, підтвердженням успішного її передання є повідомлення про статус переданого документа до АС «Є-Звітність».

Терміни (графіки) подання фінансової звітності до органів Казначейства встановлюються ними у межах термінів, визначених у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [48]. Бюджетна звітність подається до органів Казначейства в терміни, встановлені для фінансової звітності. Терміни (графіки) подання бюджетної звітності до органів Казначейства встановлюються ними у межах термінів, визначених статтями 59-61 Бюджетного кодексу України [13].

Головні розпорядники затверджують терміни подання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами, що належать до сфери їх управління, з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання фінансової та бюджетної звітності до органів Казначейства з урахуванням термінів, встановлених нормативно-правовими актами.

Терміни надання звітності та органи, яким надається звітність, узагальнено і наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Терміни надання звітності та органи, яким надається звітність

№ п/п	Види установ	Кому подається	Терміни подання звітності		
			місячний	квартальний	річний
1	Установи та організації, основна діяльність яких фінансується за рахунок бюджету та які перебувають на казначейському обслуговуванні кошторисів	Органам, до сфери управління яких вони належать. Перед поданням фінансова звітність погоджується з органами ДКСУ	Не пізніше ніж 5 числа місяця, наступного за звітним	Не пізніше ніж 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом	Не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним року
2	Центральні органи виконавчої влади та інші	ДКСУ та Рахунковій		Не пізніше ніж 30 числа	Не пізніше від 1

	головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками бюджетних коштів	палаті		місяця, що настає за звітним кварталом	березня наступного за звітним року
3	Органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності, подають зведену фінансову звітність про використання бюджетних коштів	Відповідним місцевим органам виконавчої влади		Не пізніше ніж 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом	Не пізніше ніж 25 лютого наступного за звітним року
4	Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їхнього управління	Міністерству економіки і Міністерству фінансів		Не пізніше ніж 45 днів після закінчення звітного кварталу	Не пізніше ніж 15 квітня наступного за звітним року
5	Органи місцевого самоврядування подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств комунальної власності	Відповідним місцевим органам виконавчої влади		Не пізніше ніж 30 днів після закінчення звітного кварталу	Не пізніше ніж 10 березня наступного за звітним року

Зокрема, звітність відділу культури подається у строки визначені п. 6 Порядку № 419). А саме: квартальна – не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним кварталом; річна – не пізніше 22 січня року, що настає за звітним.

Датою подання фінансової звітності вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата [58].

Фінансова звітність установ ДСЕ подається органам Державного казначейства чи фінансовим органам, а також галузевим міністерствам та відомствам після погодження з органами ДКСУ.

На основі визначення відповідних характеристик складаються табелі-календарі зовнішньої і внутрішньої звітності. Роботи із складання табелів-календарів здійснюються головним бухгалтером у складі організаційно-підготовчих робіт зі складання та подання звітності [25]. Табелі-календарі, як і інші організаційні регламенти, обговорюються і затверджуються на інструктивних нарадах установ державного сектору економіки.

Остаточна перевірка звітних форм здійснюється на основі вказівок з ув'язки окремих форм звітності з поданими в інструктивних матеріалах.

У бухгалтерських звітах і балансах не повинно бути ніяких підчисток і помарок [55].

Після ретельної перевірки бухгалтерські звіти та пояснювальні записки підписуються керівником і головним бухгалтером установи. Без таких підписів звіти вважаються не дійсними. Бухгалтерські звіти завіряються печаткою установи. Заповнюючи форми звітності, необхідно пам'ятати про обов'язкові реквізити. Заголовна частина форм заповнюється в такій послідовності:

- реквізит «Установа» відображає повну назву установи (відповідно до установчих документів), зареєстрованих в установленому порядку, та її ідентифікаційний код за Єдиним Державним реєстром підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) – Відділ культури, туризму та фандрайзингу Збараської районної державної адміністрації Тернопільської області, код за ЄДРПОУ – 41376312;
- реквізит «Територія» відображає назву території, де розташовано установу, відповідно до системи позначень адміністративно-територіальних одиниць – Збараський район, м. Збараж, код за КОАТУУ – 6122400000;
- реквізит «Організаційно-правова форма господарювання» відображає повну приналежність установи (форму власності) – державна організація (установа, заклад) – код за КОПФГ – 425;

- реквізит «Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів» – 010 Орган з питань культури, національностей та релігії.
- код програмної класифікації видатків – залежно від напрямку [56].

2.3. Інформаційне забезпечення, порядок та методика складання фінансової звітності

2.3.1. Баланс, як звіт про фінансове становище установи

Для керівництва установ ДСЕ потрібно мати достовірну та вичерпну інформацію про загальний обсяг і використання коштів, джерела їх надходження, стан та розміщення цих коштів. Такі дані отримують за допомогою одного з елементів методу бухгалтерського обліку – бухгалтерського балансу. Баланс відображає фінансове становище установи на певну дату [59].

Бухгалтерський баланс бюджетної установи – це метод групування та відображення коштів бюджетної установи за видами або розміщенням і використанням та джерелами їх утворення в грошовій одиниці на визначену дату [61, с.266].

У бухгалтерському балансі відділу культури (додаток А) реалізується принцип двохсторонності, який полягає в тому, що господарські засоби установи відображаються за двома показниками: за їхнім речовим складом (основні засоби, грошові кошти тощо) та за джерелами їхнього формування, які можуть бути власними і залученими. Баланс установи повинен забезпечити контроль та аналіз використання коштів загального та спеціального фондів.

Стаття балансу – це складова активу та пасиву балансу, яка характеризує групу економічно однорідних господарських коштів або джерел їх утворення [33, с.49]. Склад статей активу відображає належність відділу культури до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву говорить про те, що дана

установа комунальної форми власності, яка утримується за рахунок місцевого бюджету. Статті балансу, у свою чергу, об'єднуються в економічно однорідні групи господарських коштів та джерел їх утворення – розділи балансу. У бухгалтерському балансі виділено 3 розділи активу і 4 розділи пасиву (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Узагальнена будова балансу відділу культури станом на 1 січня 2019 року

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
I. Нефінансові активи	3598361	I. Власний капітал та фінансовий результат	3666784
II. Фінансові активи	75960	II. Зобов'язання	7537
III. Витрати майбутніх періодів	–	III. Забезпечення	–
		IV. Доходи майбутніх періодів	–
Баланс	3674321	Баланс	3674321

[Сформовано за даними додатку А]

Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівні між собою, тобто сума активів установи повинна дорівнювати сумі капіталу установи та його зобов'язань. Це обов'язкова умова правильності його складання.

Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображено у вартісному вимірнику одне і те саме майно відділу культури, тільки згруповане за різними ознаками:

- в активі – за складом і розміщенням;
- в пасиві – за джерелами утворення і цільовим призначенням.

Підсумок активу не може бути більшим або меншим за підсумок пасиву, оскільки загальна вартість майна установи завжди повинна дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких воно утворене. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених в облікових записах або під час складання самого балансу. Дані в балансі наводять станом на початок звітнього року та кінець звітнього року.

У бухгалтерському балансі відображаються всі кошти відділу культури на визначену дату. По закінченні місяця в облікових регістрах підраховуються обороти та виводяться залишки на початок наступного місяця. Потім складаються оборотні відомості по рахунках аналітичного обліку; їх дані звіряються з відповідними рахунками синтетичного обліку книги «Журнал-Головна». Далі у бухгалтерському балансі виконується узагальнення [46, с.295].

Баланс за рік складається на підставі залишків книги «Журнал-Головна» та здійснених річних заключних оборотів щодо списання доходів і видатків установи державного сектору економіки за відповідний рік.

Звітні дані мають бути достовірними, об'єктивними, реальними. Звітні дані статей балансу на початок року повинні бути тотожними графі 4 «На кінець року» балансу за попередній рік. Відділ культури, як і будь-яка інша установа державного сектору економіки, заповнює в балансі тільки ті рядки, які стосуються її діяльності [14, с.509].

2.3.2. Звіт про фінансові результати

У звіті про фінансові результати (за формою N 2-дс) відображаються операції зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат суб'єкта державного сектору та бюджету за звітний період. Розкриття статей здійснюється згідно з Порядком № 307 [45]. Звіт складається з таких розділів (додаток Б):

- I. Фінансовий результат діяльності;
- II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;
- III. Виконання бюджету (кошторису);
- IV. Елементи витрат за обмінними операціями.

Дохід відображається за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, та у разі збільшення економічних вигід та/або потенціалу корисності. При умові, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у цьому звіті у випадку зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності. Якщо актив забезпечує економічні вигоди

протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у цьому звіті на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, як амортизація) протягом тих звітних періодів, коли приходять ці економічні вигоди. Сума доходів відділу культури за 2017-2018 рр. становить 11491665 грн. та 11634550 грн. відповідно.

Витрати показують у звіті, у тому випадку якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, при якому вони визнаються активами. Сума витрат відділу культури за 2017-2018 рр. становить 11809337 грн. та 11670608 грн. відповідно.

Згортання доходів і витрат не дозволяється, окрім випадків, які визначені відповідними НПСБОДСЕ.

У II розділі наводиться інформація про видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету за звітний період та аналогічний період попереднього року. У відділі культури за цим розділом визначені витрати на духовний та фізичний розвиток (р.2490) у сумі 11670608 грн. у 2018 році; у 2017 році – 11809337 грн.

Інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету порівняно із затвердженими показниками плану на звітний рік (за загальним фондом) та плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом) наведена III розділі звіту.

Четвертий розділі Звіту про фінансові результати показує відповідні елементи витрат, які суб'єкт державного сектору мав у процесі основної діяльності протягом 2017 і 2018 року (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Елементи витрат за обмінними операціями відділу культури

Стаття	Код	За 2018 р.	За 2017 р.
Витрати на оплату праці	2820	8449093	7542511
Відрахування на соціальні заходи	2830	1868692	1702183
Матеріальні витрати	2840	1225078	2399798
Амортизація	2850	104825	152759
Інші витрати	2860	22679	10148
Усього	2890	11670367	11807399

[Сформовано відповідно до додатку Б]

2.3.3. Звіт про рух грошових коштів

Звіт за формою № 3-дс відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Суми надходжень та витрат наводяться розгорнуто. Узагальнені дані за звітний період у відділі культури характеризуються такими показниками (табл.2.5). При цьому у 2018 році залишок коштів на кінець року становив 68252 грн.

Таблиця 2.5

Рух коштів відділу культури у 2017-2018 рр.

Стаття	За 2017 рік	За 2018 рік
Чистий рух коштів від операційної діяльності:	-18481	23245
- усього надходжень від операційної діяльності	11693934	11847437
- усього витрат від операційної діяльності	11712415	11824192
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	0	0
- усього надходжень від інвестиційної діяльності	1598692	611163
- усього витрат від інвестиційної діяльності	1598692	611163
Чистий рух коштів від фінансової діяльності:	0	0
- усього надходжень від фінансової діяльності	0	0
- усього витрат від фінансової діяльності	0	0

Чистий рух коштів за звітний період	-18481	23245
-------------------------------------	--------	-------

[Сформовано відповідно до додатку В]

2.3.4. Звіт про власний капітал

Звіт за формою № 4-дс подає інформацію про зміни у складі власного капіталу установи державного сектору економіки. У звіті наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають його збільшення або зменшення на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними НПСБОДСЕ. Тут є інформація про зміни у складі і суми власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника. Крім цього окремо наводяться дані, що відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів.

У підсумку відображається профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності установи державного сектору економіки (додаток Г).

2.4. Методика формування бюджетної звітності досліджуваної установи

«Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (форма №2д, №2м) складається про отриманні кошти загального фонду за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету. Крім того, складається зведений звіт форми №2д, №2м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів [40] (див.додаток Д).

Порядок заповнення форми № 2м показано у додатку Н (див.табл. Н.1).

Про надходження і використання коштів спеціального фонду установи ДСЕ, які отримують кошти державного бюджету або місцевих бюджетів, складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів такі форми звітності (див.табл. 2.1).

Порядок заповнення граф та рядків форм № 2-7 наведено у таблицях додатку Н (див.табл.Н.2, табл. Н.3).

При складанні звітів за формою №2 – про надходження та використання коштів загального фонду, за відповідними формами № 4 – про надходження і використання коштів спеціального фонду, за формою № 7 – про заборгованість за бюджетними коштами потрібно обов'язково підкреслити номер форми, за якою складений звіт, указати коди бюджетної класифікації видатків та їх назву. При складанні звітів за формою № 7, крім цього, потрібно зазначити назву загального чи спеціального фонду бюджету, за коштами якого складений звіт [47].

Таким чином, особливості фінансової звітності бюджетних установ характеризуються низкою властивостей фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як суб'єктів господарювання, які впливають на побудову бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ являє собою систему узагальнених і взаємозв'язаних показників, що характеризують результати роботи та особливості діяльності зазначених установ за певний період.

Процес складання бухгалтерської звітності, як і процес бухгалтерського обліку в цілому, базується на комплексі певних принципів.

Висновки до розділу 2

Звітність про виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації – це система показників, яка характеризує виконання бюджету та допомагає регулюванню діяльності організації та установи за відповідний звітний період часу. Фінансова звітність бюджетних установ – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів установ за звітний період, яка складається для користувачів з метою прийняття відповідних рішень.

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням Державної казначейської служби України, Міністерством статистики України.

Зведена фінансова звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, на підставі фінансової звітності підвідомчих їм установ, а також фінансової звітності за своїми операціями.

Правильність складання фінансових звітів визначається шляхом перевірки та порівняння окремих показників у відповідних формах фінансових звітів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

3.1. Основні прийоми та показники аналізу діяльності на основі звітності установ

Під час проведення аналізу виконання кошторису установ за функціональною та економічною класифікацією видатків досліджується їх динаміка, склад та структура. Здійснюється порівняння видатків за наступними напрямками: фактичні видатки з видатками, які затверджені кошторисом; касові видатки з видатками, які затверджені кошторисом; касові видатки з фактичними видатками [6, с.206].

Предметом такого аналізу є фінансові ресурси установ, їх формування та використання. Основні прийоми аналізу, які можуть бути при цьому використані, показані на рисунку 3.1.

Горизонтальний аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. Такий аналіз дає можливість визначити роль бюджетного фінансування за загальним і спеціальним фондом. Він полягає в побудові однієї чи декількох аналітичних таблиць, у яких абсолютні балансові показники доповнюються відносними темпами зростання (зниження). Цінність результатів горизонтального аналізу істотно знижується в умовах інфляції, але ці дані можна використовувати при міжгосподарських порівняннях. Мета такого аналізу полягає в тому, щоб виявити абсолютні і відносні зміни величин різних статей балансу за певний період, дати оцінку цим змінам.

Вертикальний аналіз – визначення структури фінансових показників з оцінюванням впливу різних факторів на кінцевий результат. Він дає можливість визначити найвагоміші складові в балансі установ, але найбільш вагоміше його

використання в аналізі складових доходів і витрат кошторису. Велике значення для оцінки фінансового стану має і вертикальний (структурний) аналіз активу і пасиву балансу, яке дає уявлення фінансового звіту у вигляді відносних показників. Мета цього виду аналізу полягає в розрахунку питомої ваги окремих статей у підсумку балансу й оцінці його змін. За допомогою вертикального аналізу можна проводити міжгосподарські порівняння підприємств, а відносні показники згладжують негативний вплив інфляційних процесів.

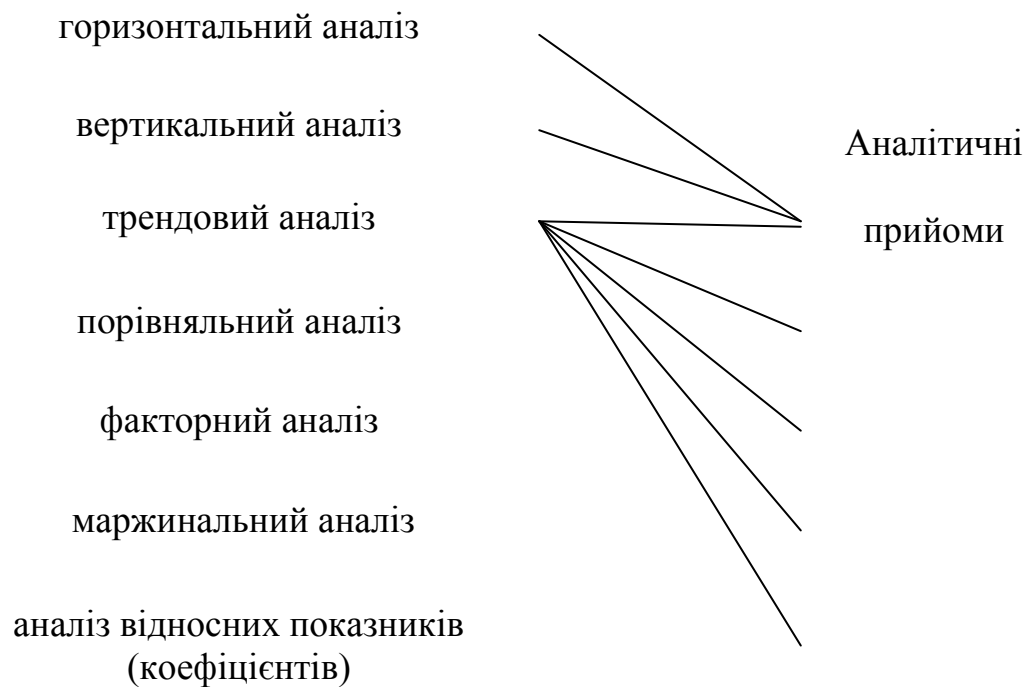


Рис. 3.1. Прийоми аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору економіки

Горизонтальний і вертикальний аналіз взаємодоповнюють один одного, на їх основі будується порівняльний аналітичний баланс.

Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренду. На основі екстраполяції можливо не тільки визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетних установ;

Порівняльний аналіз – внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самих установ, а також

міжгосподарський аналіз показників цих установ порівняно з показниками конкурентів або із середньогалузевими та середніми показниками.

Факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів на результативний показник детермінованих або стохастичних прийомів дослідження.

Маржинальний аналіз – метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв'язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетними установами послуг.

Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників. При формуванні системи показників необхідно враховувати особливості звітності бюджетних установ. Особливу увагу необхідно звернути на формування доходів установ за двома фондами – загальним і спеціальним. Значення аналізу надходжень і використання коштів за загальним і спеціальним фондами визначається тим, що за його допомогою здійснюється контроль за правильністю їхнього утворення, а також вишукуються резерви по зміцненню матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів [7, с. 77].

Отже, завдяки аналітичним прийомам здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, з'ясовуються їх причини, виявляються резерви та розробляються превентивні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє.

Ефективність функціонування бюджетних установ пов'язана з виконанням раціонально складеного та затвердженого кошторису. Для бюджетних установ не передбачена звітність, яка б дозволяла проаналізувати рух за статтями власного капіталу.

Для оцінювання фінансового стану бюджетної установи проводиться структурно-динамічний, параметричний і факторний аналіз.

Виявлення змін структури та динаміки асигнувань за окремими статтями видатків здійснюється за допомогою структурно-динамічного аналізу за даними установи, який відображає абсолютні та відносні відхилення рівнів

фінансування, демонструє тенденції до зростання чи спаду сум асигнованих коштів.

Важливим етапом аналізу виконання кошторису видатків є вивчення співвідношення між касовими та фактичними видатками. Касові видатки можуть перевищувати фактичні, бути рівними їм (що є досить рідкісним явищем), або меншими за них. У процесі аналізу необхідно виходити з того, що відкриття бюджетних кредитів або перерахування грошових ресурсів із бюджету організації здійснюється згідно із затвердженим кошторисом. Кошторис передбачає потребу в грошових ресурсах для господарських операцій: придбання товарно-матеріальних цінностей, розрахунки за їх поставки та інші операції, пов'язані з діяльністю організації в поточному бюджетному році. Тому можна припустити, що у визначених (ідеальних) умовах касові та фактичні видатки рівні. На практиці рівність касових і фактичних видатків можлива лише в тому випадку, коли рух засобів на рахунках у банку та списання видатків відбуваються одночасно, наприклад, при оплаті наданих послуг за пред'явленим рахунком. У більшості випадків касові та фактичні видатки не збігаються. Це пов'язано з тим, що не всі грошові ресурси, отримані в банку, можуть бути списані з віднесенням на фактичні видатки безпосередньо в момент їх отримання.

Перспективний аналіз виконання кошторису застосовується для виявлення основних тенденцій і факторів розвитку господарської діяльності. Його метою є прогнозування напрямів подальшого розвитку суб'єкта господарської діяльності. Він забезпечує вибір оптимальних рішень на перспективу.

У міжнародній практиці існують альтернативні бюджетні системи (системи планування), зокрема: «бюджет нульової точки»; «бюджети нульової точки порівняно з прирісним бюджетом»; «змінні бюджети».

«Бюджет нульової точки» – це метод планування бюджету (кошторису), за яким всі види діяльності щоразу підлягають переоцінюванню. На необхідному рівні визнаються окремі показники за кожним із напрямів

основної статутної діяльності. Після цього дані зводять у загальний кошторис, першочергово упевнившись у достатній кількості грошових коштів.

«Бюджети нульової точки порівняно з прирісним бюджетом» – це метод підготовки кошторису через коригування попередніх бюджетів або фактичних результатів. У результаті проект кошторису приймається без будь-якого обґрунтування.

«Змінний бюджет» – це бюджет, який постійно оновлюється через врахування даних наступного періоду (зокрема, місяця, кварталу) та вирахування даних попереднього періоду.

Умовою забезпечення реалізації програм (заходів) основної статутної діяльності бюджетної установи є стійкість організації, тобто спроможність успішно функціонувати. Економісти виділяють внутрішню, фінансову та загальну стійкість. Внутрішня стійкість – це такий фінансовий стан установи, за якого забезпечується достатньо успішний результат виконання кошторису. Фінансова стійкість – це постійне стабільне перевищення доходів над видатками, передбаченими кошторисом, що дає змогу установі вільно маневрувати коштами залежно від змін пріоритетності напрямів основної статутної діяльності. Загальна стійкість – це рух грошових потоків, який забезпечує постійне перевищення надходження коштів над їх витрачанням.

Головною складовою стійкості бюджетної установи, яка характеризує ступінь її фінансової незалежності щодо володіння своїми ресурсами та їх використання, є фінансова стійкість. Її можна оцінювати за такими критеріями:

- за рівнем покриття запасів стабільними джерелами фінансування;
- за платоспроможністю організації (потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);
- за часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування.

Відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування можливі такі типи фінансової стійкості:

Абсолютна стійкість – для забезпечення запасів достатньо власних оборотних коштів; платоспроможність організації гарантована.

Нормальна стійкість – для забезпечення запасів крім власних оборотних коштів залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність гарантована.

Нестійкий фінансовий стан – для забезпечення запасів крім власних оборотних коштів, довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити і позики; платоспроможність порушена, але її можна відновити.

Кризовий стан – для забезпечення запасів не вистачає власних оборотних коштів, кредитів і позик; організації загрожує банкрутство.

Найбільш ліквідними ресурсами господарюючого суб'єкта є його грошові кошти. Аналіз руху потоків грошових коштів дає змогу вивчити їх динаміку, суму перевищення надходжень над витратами, розрахувати показники необхідного рівня забезпеченості, що в цілому сприяє плануванню витрат у межах отриманих цільових коштів. Грошовий потік – це рух ліквідних грошових коштів, тобто їх надходження та витрачання в процесі господарської діяльності [29, с. 103].

Існують кілька способів визначення фінансової потреби, один з яких – визначення мінімальної суми грошових коштів. За цим методом мінімальна сума грошових коштів розраховується як відношення операційних витрат за рік до обертання грошових коштів. Операційні витрати визначаються як сума витрат грошей, або витрати на покупку матеріалів, виплату заробітної плати тощо. Обертання грошових коштів – це кількість обертів грошей установи за аналізований період. Для його визначення необхідно обсяг отриманого бюджетного фінансування поділити на середній залишок грошей за той самий період. Доцільно в процесі аналізу оперувати показниками виключно грошових коштів, тобто коштів у касі та на рахунках у банку. Саме вони визнаються установою в податковому звіті, оскільки доходи та видатки згідно з методикою підготовки звіту обліковуються за касовим методом.

Установи державного сектору економіки у процесі здійснення господарської діяльності залучаються в загальну систему дебіторсько-кредиторських розрахунків, яка склалася нині у вітчизняній економіці зокрема та в світовій економічній моделі в цілому. Такі розрахунки виконуються за двома методами: за безготівковим і готівковим. У разі проведення готівкових розрахунків відбувається зміна активів у частині грошових коштів установи – тих, що перебувають на її особових, реєстраційних і поточних рахунках, і тих, що зберігаються в касі установи. Отже, об'єктами організації економічного аналізу грошових коштів і розрахунків є: аналіз грошових коштів у касі установи; аналіз грошових коштів установи, що перебувають на рахунках в органах казначейства чи установах банків; аналіз розрахунків із дебіторами; аналіз розрахунків із кредиторами.

Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості необхідно здійснювати комплексно, у їх взаємозв'язку. Спочатку необхідно вивчити склад, структуру та зміни дебіторської та кредиторської заборгованості, визначити перевищення однієї заборгованості над іншою з метою визначення наявності мобілізації чи іммобілізації бюджетних коштів. Для поліпшення фінансового становища необхідно посилити контроль за утворенням і поверненням дебіторської заборгованості в терміни, встановлені законодавством.

Якщо кредиторська заборгованість перевищить дебіторську або дорівнюватиме їй, сума заліків при фінансуванні визначатиметься тільки в розмірі понаднормативних залишків матеріальних запасів.

Якщо встановлюються випадки перерахування грошових коштів іншим організаціям за безготівковими розрахунками з метою фіктивного освоєння виділених асигнувань, то ці суми в повному розмірі за вказівкою фінансових органів вилучаються в дохід відповідного бюджету і виключаються зі складу дебіторської заборгованості при визначенні її заліку. Порушення фінансової дисципліни, виявлені у процесі аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості, в обов'язковому порядку мають бути зафіксовані у звіті з відповідними висновками та пропозиціями.

3.2. Аналіз основних форм фінансової звітності об'єкта дослідження

Для більш детальної характеристики установи наведемо деякі основні оціночні показники, які будуть характеризувати її діяльність.

Проводячи аналіз активу балансу відділу культури, як основної форми, що характеризує фінансовий стан установи щодо I Розділу «Нефінансові активи» на основі додатку А за звітний період необхідно зробити такі висновки (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки нефінансових активів відділу культури

Стаття, тис. грн.	Код	2017		2018		Абсолютне відхилення, тис. грн. (+/-)	Відносне відхилення, %
		тис.грн.	%	тис.грн.	%		
Основні засоби							
залишкова вартість	1000	2278,06	74,77	3399,16	94,45	+1121,1	149,21
первісна вартість	1001	3804,52		5019,20		+1214,68	131,93
знос	1002	1526,46		1620,04		+ 93,58	106,13
Незавершені капітальні інвестиції	1030	615,3	20,20	0	0	- 615,3	-
Запаси	1050	153,14	5,03	199,20	5,55	+46,06	130,08
Всього нефінансових активів		3046,50	100	3598,36	100	+551,86	118,11

Необхідно відзначити збільшення залишкової вартості основних засобів на 149,21 %, або на 1121,10 тис. грн. Спостерігається лише зменшення по незавершених капітальних інвестиціях. Ця позиція у звітному періоді була закрыта. Вартість запасів також збільшилася на 130,08 %, або на 46,06 тис. грн. у порівнянні з початком року.

Загалом сума нефінансових активів відділу культури, показана у першому розділі балансу зросла у 2018 році відносно 2017 р. на 551,86тис.грн., що становить майже 118,11%.

На основі наведених даних розрахуємо деякі показники, які будуть відображати стан основних засобів установи. Це такі показники:

1. Коефіцієнт зносу основних засобів:

$$КЗ_{о.з.} = З_{о.з.} / ПВ_{о.з.} \quad (3.1)$$

де $КЗ_{о.з.}$ – коефіцієнт зносу основних засобів;

$З_{о.з.}$ – сума зносу основних засобів установи на певну дату;

$ПВ_{о.з.}$ – первісна вартість основних засобів установи на певну дату.

2017р. - $КЗ_{о.з.} = 1526460 / 3804518 = 40,12 \%$

2018р. - $КЗ_{о.з.} = 1620038 / 5019196 = 32,28 \%$

2. Коефіцієнт строку використання основних засобів ($КВ_{о.з.}$). Для його розрахунку використовується формула:

$$КВ_{о.з.} = ЗВ_{о.з.} / ПВ_{о.з.} \quad (3.2)$$

де $ЗВ_{о.з.}$ – залишкова вартість основних засобів установи на певну дату.

2017р. - $КВ_{о.з.} = 2278058 / 3804518 = 58,88 \%$

2018р. - $КВ_{о.з.} = 3399158 / 5019196 = 67,72 \%$

Дані розрахунків показують, що технічний стан основних засобів є на задовільному рівня для забезпечення основної діяльності установи, оскільки коефіцієнт зносу основних засобів з кожним роком знижується і у 2018 році склав 32,28%, що на 7,84 % менше ніж у попередньому році (у 2017 р. – 40,12%). А коефіцієнт строку використання основних засобів на кінець 2018 року склав 67,72%, що на 8,84 % вище ніж у попередньому році (у 2013 р. – 58,88 %) і є досить позитивним показником. Отож оновлення основних засобів в установі відбувається досить належними темпами.

Зокрема, використавши детальні показники щодо руху основних засобів та необоротних активів відмітимо наступне. Зміни по цих нефінансових активах відбулися за усіма видами цього активу (табл. 3.2).

А саме: по первісній вартості основних засобів збільшення на 1214678 грн., а саме: будинків та споруд – первісна вартість збільшилася на 3601,00 грн., машин та обладнання – на 2930 грн., транспортні засоби – зменшилася на 466 грн., інструментів, приладів та інвентарю – зменшилася на 10011 грн., багаторічних насаджень – зменшення на 183 грн. і по інших видах основних засобів – збільшення на 131 грн.).

Таблиця 3.2

Динаміка руху основних засобів відділу культури у показниках 2018 року

Показники	На початок року, грн.	На кінець року, грн.	Абсолютне відхилення, грн. (+/-)
Основні засоби	3804518	5019196	1214678
з них:			
Будинки та споруди	794629	798230	+3601
з них житлові будинки	–	–	–
Машини та обладнання	109620	112550	+2930
Транспортні засоби	14197	13730	-466
Інструменти, прилади та інвентар	11879	1868	-10011
Робочі і продуктивні тварини	–	–	–
Багаторічні насадження	3460	3276	-183
Інші основні засоби	1724	1855	+131

Щодо аналізу динаміки фінансових активів відділу культури, які відображені у II розділі активу балансу відділу культури, то необхідно відзначити ріст абсолютних сум щодо цих активів. Збільшення відбулося на 26355 грн. завдяки збільшенню поточної дебіторської заборгованості на 3110 грн. (за рахунок розрахунків із соціального страхування) та на 23245 грн. сум грошових кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті у казначействі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки фінансових активів відділу культури у 2018 році

Показник, тис. грн.	Код	2017		2018		Абсолют- не відхи- лення, грн. (+/-)	Відносне відхиле- ння, %
		грн.	% до під- сумку	грн.	% до під- сумку		
Поточна дебіторська заборгованість		4598	9,27	7708	10,15	+3110	167,63
за розрахунками із соціального страхування	1140	4427		7537		+3110	170,25
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	171		171		0	–
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:		45007	90,73	68252	89,85	+23245	151,65
національній валюті	1160	45007		68252		+23245	151,65
у казначействі	1162	45007		68252		+23245	151,65
Всього фінансових активів		49605	100	75960	100	+26355	153,13

Загалом сума активів відділу культури у 2018 р. порівняно з 2017 р. зросла на 578215 грн., що становить 118,68 %.

Згідно пасиву балансу відділу культури за 2018 р., а саме його I розділу, власний капітал та фінансовий результат установи у підсумку за поточний період зріс на 575105 грн. і становив 118,60 % відносно 2017 р. (табл. 3.4). Даний ріст відбувся за рахунок суттєвого збільшення сум внесеного капіталу на 1214678 грн. (з 3804518 грн. у 2017 році до 5019196 грн. у 2018 році). Фінансовий результат при цьому є від'ємний і становить у 2018 році 1352412

грн. Для порівняння цей показник у 2017 році становив – 1328140 грн. Цільове фінансування у 2017 році було на рівні 615301 грн., у 2018 році – відсутнє.

Таблиця 3.4

Аналіз динаміки власного капіталу та фінансового результату

Стаття балансу	Код	2017	2018	Абсолютне відхилення, 58грн. (+/-)	Відносне відхилення, %
		грн.	58грн.		
Внесений капітал	1400	3804518	5019196	+1214678	131,93
Фінансовий результат	1420	-1328140	-1352412	-24272	101,82
Цільове фінансування	1450	615301	–	–	–
Усього		3091679	3666784	+575105	118,60

Що стосується зобов'язань відділу культури (II розділ пасиву балансу), то проведений нами аналіз у таблиці 3.5 показав наступне.

Таблиця 3.5

Аналіз зобов'язань відділу культури на кінець звітної періоду

Стаття балансу	Код	2017	2018	Абсолютне відхилення, 58грн. (+/-)	Відносне відхилення, %
		грн.	58грн.		
Довгострокові зобов'язання		–	–	–	–
Поточні зобов'язання		4427	7537	+3110	170,25
за платежами до бюджету	1540	863	1292	+429	149,71
за розрахунками з оплати праці	1560	3465	6245	+2780	180,23
Усього		4427	7537	+3110	170,25

Зобов'язання відділу культури становлять у 2017 році 4427 грн., а у 2018 році – 7537 грн. Це поточні зобов'язання за платежами до бюджету (в сумі 863 грн. та 1292 грн. за 2017 та 2018 роки відповідно) та зобов'язання за розрахунками з оплати праці (в сумі 3465 грн. та 6245 грн. за 2017 та 2018 роки відповідно). За аналізований період загальна сума зобов'язань виросла на 3110

грн., або на 170,25 % у відносних показниках. Значну частку, а саме 82,85 % (за 2018р.) становлять зобов'язання за розрахунками з оплати праці. Вони зросли на 2780 грн. у порівнянні з 2017 роком.

Таким чином, враховуючи зміни у власному капіталі, фінансових результатах та зобов'язаннях досліджуваної установи у 2018 році підсумок пасиву балансу змінився, зростаючи з 3096106 грн. з початку року до 3674321 грн. на кінець року. Різниця становить 578215 грн. Це можна відмітити як позитивний момент у роботі відділу культури.

Опираючись на Звіт про рух грошових коштів за 2018рік відділу культури проведемо аналіз руху грошових коштів установи, а результати відобразимо у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз руху грошових коштів відділу культури за видами діяльності

Показники	2017р.	2018р.	Відхилення	
			Абсолютне відхилення (+; -)	Темпи росту (%)
Залишок на початок звітнього року	69115	45007	-24108	65,12
Надходження за звітний рік:	13292626	12458600	-834026	93,73
- від операційної діяльності	11693934	11847437	+153503	101,31
- від інвестиційної діяльності	1598692	611163	-987529	38,23
- від фінансової діяльності	0	0	0	0
Витрати за звітний рік:	13311107	12435355	-875752	93,42
- від операційної діяльності	11712415	11824192	+111777	100,95
- від інвестиційної діяльності	1598692	611163	-987529	38,23
- від фінансової діяльності	0	0	0	0
Чистий рух коштів за звітний рік	23245	-18481	-41726	79,51
Залишок на кінець звітнього року	45007	68252	+23245	151,65

Сума надходжень від усіх видів діяльності відділу культури становить 13292626 грн. та 12458600 грн. відповідно за 2017 та 2018 роки. Це на 834026 грн. менше. Аналогічно витрати грошових коштів установи становили сумарно 13311107 грн. та 12435355 грн. відповідно. Це теж на 875752 грн. менше 2017 року. Тому чистий рух коштів встановлено на рівні 23245 грн. (2017р.) та у 2018 році -18481 грн. абсолютне відхилення становить -41726 грн.

У підсумку залишки коштів аналізованих періодів становлять 45007 грн. (2017р.) та 68252 грн. (2018р.). Є абсолютний показник приросту грошових коштів відділу культури за 2018 рік. Це 23245 грн. Отже темп росту цього показника встановлено на рівні 151,65%. На початок періоду цей показник був 65,12 %.

Таким чином, в цілому фінансовий стан відділу культури у 2018 році можна визначити як стабільний з окремими позитивними моментами щодо розвитку установи у порівнянні за період 2017 року.

Методика аналізу фінансової та бюджетної звітності установ державного сектору економіки полягає у детальному розгляді абсолютних та відносних відхилень за кожною статтею звітності, а також їх питомою вагою. Аналіз здійснюється за формами фінансової та бюджетної звітності, а також інших додаткових формах, які розкривають окремі показники діяльності такої установи.

Висновки до розділу 3

Найважливішим завданням аналізу фінансового стану бюджетної установи є оцінювання ефективності використання асигнувань із бюджету. Вирішення його пов'язане з аналізом динаміки матеріально-технічної бази та господарських взаємовідносин з іншими установами, підприємствами та організаціями.

Аналіз показників діяльності установи, який проводиться на основі даних фінансової та бюджетної звітності, забезпечує вибір необхідної для прийняття управлінських рішень інформації та перехід від фіксації стану господарських операцій та процесів до рівня їх розуміння. Це дозволяє з різнорідних даних про окремі економічні явища та факти господарської діяльності установи державного сектору економіки скласти цілісну картину господарського процесу, виявити притаманні лише їй в конкретних умовах тенденції, розробити варіанти управлінських рішень та вибрати з поміж них найбільш оптимальний.

На практиці аналіз дозволяє дати характеристику стану мережі бюджетних установ та наукових організацій, здійснити перевірку правильності та обґрунтованості планових показників господарської діяльності, стану норм та нормативів, що їх регулюють. Крім того, він також є необхідним для об'єктивної оцінки фактичних результатів діяльності, виявлення відхилень від планів та їх причин.

Кінцева мета аналізу – це пошук резервів подальшого покращення діяльності установ та організацій ДСЕ, котрі перебувають на фінансуванні з державного чи місцевих бюджетів. Отже, аналіз є одним із важливих інструментів управління і повинен широко застосовуватись в господарській практиці суб'єктів державного сектору економіки.

Економічний аналіз діяльності установи ДСЕ необхідно проводити на всіх етапах бюджетного планування – від кошторису виокремленої установи державного сектору економіки до бюджету держави в цілому. Він є невід'ємною частиною процесу прийняття рішень у системі управління бюджетною установою.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи матеріал, розкритий у магістерській роботі на тему: «Методика формування звітності в державному секторі економіки та аналіз її показників», були зроблені наступні висновки та пропозиції, що носять науково-прикладний характер.

1. Максимальна точність і ясність даних обліку фінансово-господарської діяльності установ державного сектору економіки необхідна для правильного їх відображення у звітності. Тому одним з найважливіших елементів інформаційного забезпечення управління на всіх його рівнях є фінансова та бюджетна звітність, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Фінансова і бюджетна звітність установ державного сектору економіки внаслідок затвердження НПСБОДСЕ, адаптованих до міжнародних стандартів, зазнала суттєвих змін та вимагає подальшого вдосконалення.

2. Як показало дослідження, фінансова звітність – це сукупність форм звітності, складених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність установи ДСЕ, а також про зміни у її фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття користувачами виважених управлінських рішень.

Бюджетна звітність, як звітність про виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації, це система показників, яка характеризує виконання бюджету та допомагає регулюванню діяльності організації та установи державного сектору економіки за відповідний звітний період часу.

3. Відомо, що одним із важливіших принципів бухгалтерського обліку є принцип достатньої аналітичності системі обліку та відображених у звітності даних. Далеко не будь-яка інформація може бути відображена безпосередньо у звітності, частина її представляється користувачам у вигляді

додатків та приміток до звітності, аналітичних записок, графіків, схем. Все це робить актуальною проблему змісту і структурування звітності.

4. Фінансова звітність є досить різноманітна і глибоко деталізована, тому вона потребує чіткого регламентування нормативно-правовими актами.

Основною проблемою реформування бухгалтерського обліку і звітності в установах державного сектору економіки є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Дослідження економічної літератури та нормативно-правових актів свідчать про наявність розбіжностей у трактуванні економічних категорій, які відображенні у статтях звітності. З метою їх узгодження необхідно внести зміни до діючого законодавства. Максимальна точність і ясність даних обліку фінансово-господарської діяльності необхідна для правильного їх відображення у документах фінансової звітності.

5. Одним з найважливіших елементів інформаційного забезпечення відділу культури, який був взятий за основу проведеного дослідження, на всіх його рівнях є фінансова звітність, яка ґрунтується на даних фінансового обліку.

Інформація відображена в фінансовій звітності повинна розв'язувати ряд завдань:

- по-перше, бути корисною користувачам для здійснення раціональних рішень щодо управління;
- по-друге, бути зрозумілою тим, хто розбирається в фінансово-господарській діяльності та прагне вивчати інформацію про неї;
- по-третє, давати об'єктивну оцінку фінансовим ресурсам установи, а також впливу господарських операцій на зміну цих ресурсів;

- по-четверте, свідчити про фінансові результати діяльності установи державного сектору економіки протягом звітного періоду;
- по-п'яте, допомагати користувачам оцінити суми, розподілені в часі, а також ймовірність передбачуваного потоку грошових коштів.

Перше і друге завдання поставлені перед інформацією, концентрується в повному обсязі у фінансовому обліку, третє – відноситься до бухгалтерського балансу, четверте – до звіту про фінансові результати, п'яте – до звіту про рух грошових коштів.

Таким чином фінансова звітність представляє інформацію з минулого з метою надання користувачам і прийняття рішень відносно фінансового стану і руху грошових коштів господарюючого суб'єкту в майбутньому. Тому не випадково, що концепція складання звітності є досить дискусійними питанням формування системи національних стандартів обліку в більшості економічно розвинених країн.

6. Історичний шлях розвитку вітчизняної бухгалтерської звітності на практиці підтверджує необхідність розробки концепції та моделі фінансової звітності, які мають право на існування лише за умови:

- розвитку ринкових відносин в економіці;
- відповідності концепціям, стандартам обліку і звітності економічно розвинених країн;
- несуперечливості міжнародним стандартам з обліку та звітності.

Розробку та реалізацію такої концепції важко здійснити на практиці через наступні причини:

1) значною проблемою є відсутність в світовій практиці єдиного стандарту фінансової звітності, яким регулювались форми та зміст фінансової звітності.

2) методичні підходи до формування фінансової звітності достатньо суперечливі. Не має єдності в термінології «бухгалтерська звітність» та «фінансова звітність» у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності, не розкрито зміст поняття «фінансова звітність».

7. Для того, щоб бухгалтерський облік та фінансова звітність в майбутньому були більш врегульованими, необхідно:

– розробити першочергові та вдосконалити чинні Інструкції щодо заповнення форм будь-якої звітності;

– переглянути первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку та інші носії обліково-економічної інформації, що належить до уніфікованої системи бухгалтерської облікової та звітної документації.

8. Проаналізувавши в роботі структуру і перелік статей балансу, можна зробити висновок, що найбільш оптимальною його формою була б така структура статей, яка б відповідала специфіці конкретної установи і встановлювалась в поєднанні з принципом повного розкриття інформації. При застосуванні такої форми балансу краще виконувались би вимоги до якості інформації. Такий підхід дозволив би врахувати відмінності установ ДСЕ, які обумовлені особливостями їх діяльності. При цьому, слід законодавчо закріпити вимоги до мінімально необхідного переліку обов'язкових статей, наявність яких в балансі була б обов'язковим. Правильне розміщення статей балансу, їх оптимальне поєднання сприятиме поглибленню розуміння балансу, підвищенню якісних характеристик інформації, що в ньому подається.

Пропонується повести роботу по вдосконаленню методики обчислення існуючих показників згідно з міжнародними стандартами, розробити систему нових показників, адаптованих до ринкової економіки та потреб користувачів. Вважаємо доцільним необхідність перегляду чинних бухгалтерських реєстрів та звітності з метою визначення їх оптимальної (мінімальної) кількості та спрощення форми.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph. Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko. Ternopil : TNEU, 2017. 232 p.
2. Yatsyshyn A. R., Yatsyshyn, S. R. International Financial Reporting Standards in Ukraine: conditions and advantages of their implementation. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 40-42. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/31058>
3. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 288с.
4. Бугаєнко В. Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. *Економіст*. 2010. №1. С.24-28.
5. Бурденюк Т. Г. Експертна діагностика зовнішнього середовища установ державного сектору економіки. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. с. 142-144.
6. Бурденюк Т. Г. Особливості діагностики фінансово-майнового стану установ державного сектору економіки. *Економіка, підприємництво та бізнес-культура: трансформації в умовах розвитку інновацій*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Херсон, 2015. С.204-206.
7. Бурденюк Т. Г., Панасюк В. М., Шухманн В. А. Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв.

- 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 77-79.
8. Буфатіна І. В. Квартальна фінансова звітність. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2000. №2. С.7-35.
 9. Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю: метод. посіб. К.: Атіка; Ельга-Н, 2003. 303 с.
 10. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні. навч.- практич. посіб. для бухгалтерів і аудиторів акціонерних товариств та учасників фондового ринку. Д. : ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. 768с.
 11. Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності в бюджетних установах України: збірник. К. : НВФ «Освіта», 2007. 278 с.
 12. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Знання України, 2004. 508 с.
 13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2456-17>
 14. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування. Навчальний посібник. За ред. В. І. Лемішовського. Львів: Національний університет Львівська політехніка, Інтелект-Захід, 2007. 1104с.
 15. Ващенко Л. О. Моделювання фінансової звітності як частини інформаційного забезпечення аналітичного процесу. *Бюджетна бухгалтерія*. 2009. № 2. С. 10-15.
 16. Верига Ю. А. Фінансова звітність підприємств України: сучасний стан і шляхи вдосконалення. *Регіональні перспективи*. 2001. №2-3. С.22.
 17. Верига Ю. А. Звітність підприємств: навч. посібник. 2-ге вид. доп. і перероб. К. : Центр учбової літератури, 2008. 776 с.
 18. Германчук П. К. Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю. Методичний посібник. Київ: Атіка, Ельга-Н, 2003. 304с.
 19. Гізатуліна Л. Звітність як один із інструментів контролю за дотриманням бюджетного законодавства. *Казна України*. 2009. №1. С. 25-27.
 20. Губачова О. М. Законодавче закріплення переорієнтації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. *Фінанси України*. 2001. №10. С.51-56.

21. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: підруч. К. : КНЕУ, 2006. 480 с.
22. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV (з наступними змінами). URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
23. Закон України «Про Державний бюджет України». URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19>
24. Звітність підприємств, установ, організацій (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навчальний посібник. Київ: ЦНЛ, 2004. 292с.
25. Інвентаризація. 3-є вид., перероб. і допов. Харків: Фактор, 2004. 156с.
26. Ковальчук Є. П., Панасюк В. М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль у підвищенні ефективності управління підприємством. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. 2011. № 3. С. 73-75
27. Ковальчук, Є. К. Панасюк В.М. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління. *Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 29-30 листоп. 2012 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, З. В. Гуцайлюк [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 32-34.
28. Корягін М. В. Аудит фінансової звітності: якість та методичні аспекти її перевірки. *Все про бухгалтерський облік*. 2009. № 8. С. 14-15.
29. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ. Рівне: УДУВГП, 2004. 233 с.
30. Левчук Н., Яцишин С. Організація складання звітності бюджетними установами. *Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері*. Тернопіль, ТНЕУ. С.79-82. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17249>
31. Лончакова В. О. Недоліки та переваги сучасної форми бухгалтерського балансу. *Вісник*. 2002. №19. С.164-168.

32. Лучко М. Р., Рожелюк В. М. Звітність установ державного сектору економіки : навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 180 с. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33271>
33. Лучко М. Р., Яцишин С. Р. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 281с. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/28695>
34. Маляревський Ю. Д. Бюджетний облік і звітність: навч. посіб. Х. : ВД «ИНЖЕК», 2003. 208с.
35. Матвеева В. Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. Харьков: Фактор, 2004. 474с.
36. Мельникова О. В. Проблеми трансформації фінансової звітності, складеної за вимогами національних стандартів, у звітність за міжнародними стандартами. *Економіка і держава*. 2006. № 9. С. 34-35.
37. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Київ: ФПБАУ, 2003. 408с.
38. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету» від 28.01.2002 № 57. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0086-02>
39. Панасюк В. М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність. *Бізнес Інформ*. 2017. № 12, С. 144-147.
40. Пантелєєв, В. П. Фінансова звітність: навч. посіб. для студ. вищих навч. закл., які навч. за освітньо-професійною програмою бакалавр зі спец. «Облік і аудит». Державний комітет статистики України; Державна академія статистики, обліку та аудиту. К., 2004. 228 с.
41. Пархоменко В. Фінансова звітність в умовах інфляції. *Праця і зарплата*. 2002. №22 (314). С.4-5.
42. Піднебесна Т. Неприбутковий статус бюджетних установ: обліковуємо доходи, заповнюємо звітність. *Все про бухгалтерський облік*. 2006. 30 січня (№10). С.24-27.
43. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі : навч. посіб. для керівників і фахівців

- бюджетних установ та підприємств, суб'єктів господарювання всіх форм власності, автоматизована інформ.-довід. та навч.-атест. системи на компакт-диску та інтернет-портал. К. : АВТ, 2006. 528с.
44. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879. URL.: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
45. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 р. № 307 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>
46. Порядок подання фінансової звітності. *Баланс*. 2017. №10. С.21-25.
47. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів (у редакції наказу МФУ 07.02.2017) від 24.01.2012 № 44 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#n16>
48. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000р. №419 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000>
49. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Мінфін України від 29.12.2015 № 1219. URL.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>
50. Про затвердження Інструкції про порядок складання квартальних фінансових звітів установами та організаціями, які отримують кошти державного та місцевих бюджетів. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0485-04>
51. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету. Наказ Мінфін України від 12.03.2012 № 333. URL.: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
52. Про затвердження Плана-графіка розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 №504. URL.: <http://www.minfin.gov.ua>.

53. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Мінфін України від 31.12.2013 № 1203. URL.: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
54. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» з додатками до нього: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
55. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88. URL.: <http://zakon.rada.gov.ua>.
56. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 URL.: <http://zakon.rada.gov.ua>.
57. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002>
58. Про терміни надання квартальних фінансових звітів про виконання зведених кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів: Наказ Державного казначейства України від 25.03.2009 № 122 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0337-09>
59. Річна звітність. *Баланс*. 2014. №3. С.4-59.
60. Руденюк О. Особливості складання річної фінансової звітності. *Податки та бухгалтерський облік*. 2014. №5. С.19-20.
61. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Київ: КНЕУ, 2004. 380с.

62. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р. URL.: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024.
63. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України. URL.: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id
64. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018>
65. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних установ: Навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2005. 548с.
66. Харитонов А. Складаємо фінансову звітність. *Баланс-Агро*. 2001. №9. С.30-38.
67. Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 237 с.
68. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах. *Українська наука: минуле, сучасне майбутнє* : Щорічник. Випуск 7. Тернопіль : Економічна думка, 2003. С. 338-342.
69. Хорунжак Н. М. Проблеми формування ефективної інформаційної системи управління діяльністю бюджетних установ і шляхи їх вирішення. *Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону : фінансова політика та інвестиції* : Збірник наукових праць. Випуск 16. 2010. № 3. Рівне : НУВГП, 2010. С. 110-117.
70. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність та її аналіз: навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. Житомир : ЖОТ, 2007. 300 с.
71. Чечуліна О. Щодо фінансової звітності про виконання бюджету. *Казна*. 2006. №6. С.21-26.

72. Яришко О. В., Ткаченко Є. Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій. *Вісник Запорізького національного університету*. 2008. №1(3). С.174-180.
73. Яцишин С. Р. Інформаційні потоки системи бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. *Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації* Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль-Чортків, 26-27 квітня 2012 р. Чортків. С. 381-383. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17096>
74. Яцишин С. Р. Консолідація фінансової звітності: автоматизація процесу формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. URL.: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/209.pdf>
75. Яцишин С. Р. Методика і технологія консолідованої фінансової звітності. *Ефективна економіка*. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 8, 2016. URL.: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5113>
76. Яцишин С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 182-183. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16295>
77. Яцишин С. Р., Бенько І. Д. Форми реорганізації підприємств у процесі укрупнення. *Сталий розвиток економіки*. Міжнародний науково-виробничий журнал. Випуск 2 (27), 2015. Хмельницький, 2015. С. 98-108. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16482>
78. Яцишин С. Р., Джерелейко Т. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі економіки за доходами і видатками та шляхи її реалізації. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew

- [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 65-68. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33068>
79. Яцишин С. Р., Хаблюк О. А. Консолідація фінансової звітності: історичні передумови виникнення та розвитку. *Вісник Одеського національного університету*. Том 22. Випуск № 3 (56). Одеса, 2017. С. 185- 189. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/28935>
80. Яцишин С.Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 10-11 жовтня 2014 р.] Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 181-182. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17261>
81. Яцишин А. Р., Яцишин, С. Р. Інвентаризаційні різниці та їх узгодження. *Основні принципи, напрями та завдання економічного розвитку країн* : матеріали науково-практичної конференції [м. Дніпропетровськ, 6-7 березня 2015 р.] Дніпропетровськ : НО «Перспектива», 2015. С. 89-93. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17293>
82. Яцишин С. Р. Підготовка до проведення інвентаризації. *Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції»* [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.] Тернопіль, 2009. С. 58-60. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17067>
83. Яцишин С. Р., Хаблюк О. А. Етапи формування консолідованої фінансової звітності. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 69-72. URL.: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/31071>
84. Яцишин С. Р., Каторож В. І. Економічна сутність та значення фінансової звітності у державному секторі. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів V міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 28 черв. 2019 р.] / редкол. : В. М. Рожелюк, Н.

М. Хорунжак, І. Д. Бенько [та ін.]. Тернопіль:ТНЕУ, 2019. С. 25-27. URL.:
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/35648>