

DOI 10.31558/2307-2318.2024.2.7

УДК 657.6:657.37

JELClassification: H 83, M 41, M 48

Гевлич Л.Л.к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Донецький національний університет імені Василя Стусаhevlich.hll@donnu.edu.ua

ORCID ID: 0000-0002-2825-1528

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Використання міжнародних стандартів фінансової звітності може допомогти вирішити проблему надання достовірної інформації для прийняття управлінських рішень щодо інвестування у повоєнну економіку України. Метою статті є дослідження сучасного стану впровадження міжнародних облікових стандартів в Україні, зокрема у державному секторі, з точки зору ідентифікації проблем та розробки шляхів їх подальшого вирішення. У роботі проаналізовані результати використання МСФЗ вітчизняними підприємствами, виділені проблеми застосування МСФЗ для МСП, імплементації міжнародних стандартів розкриття інформації про сталий розвиток та інтегрованої звітності. Констатована незадовільна якість НП(С)БОДС у порівнянні із МСБОДС, ідентифіковані нагальні проблеми облікової регламентації вітчизняного державного сектора. За результатами дослідження зроблені висновки, надані рекомендації щодо вирішення виявлених проблем, намічені напрями подальших пошуків.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС), національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), фінансова звітність.

Рис.0, Табл.4, Літ.13.

Hevlych L.Ph.D., Associate Professor of Accounting, Analysis and Auditing,
Vasyl' Stus Donetsk National University**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR THE PUBLIC SECTOR OF UKRAINE: STATUS AND PROSPECTS**

The use of International Financial Reporting Standards can contribute to solving the problem of providing reliable information for making management decisions regarding investment in the economy of post-war Ukraine. The purpose of the article is to study the current state of implementation of international accounting standards in Ukraine, in particular in the public sector, from the standpoint of identifying problems and developing ways to solve them. The article analyzes the results of the use of IFRS by domestic enterprises, highlights the issue of the application of IFRS for SMEs, the implementation of international standards for disclosure of information on sustainable development and integrated reporting. The unsatisfactory quality of national standards in the public sector in comparison with

international ones was noted, urgent problems of accounting regulation in the domestic public sector were identified. Based on the results of the study, conclusions were drawn, recommendations were made for solving the identified problems, and directions for further research were outlined.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), National Accounting Standards (NAS), National Public Sector Accounting Standards (NPSAS), financial reporting.

Постановка проблеми. Міжнародні стандарти фінансової звітності встановлюють єдині правила представлення фінансової інформації, які є загальноприйнятими та загальнозрозумілими в усьому світі. Їх імплементація на національному рівні може не тільки поліпшити інвестиційну привабливість окремих суб'єктів господарювання, а й підняти рівень довіри глобального бізнес-середовища та міжнародних інституцій до національної економіки та центральних органів влади. Це може бути критично важливим для України під час воєнного стану та у повоєнній економіці з огляду на можливості залучення іноземних інвестицій та допомоги, зокрема у державний сектор економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження можливостей використання міжнародних стандартів обліку у вітчизняному державному секторі проводилися Л. Ловінською, О. Григорів, І. Дутчак, М. Гордієнком у роботах [1-2]. Разом з тим поточна відсутність використання цих стандартів та швидка динаміка процесів при воєнному стані в Україні вимагають продовження вивчення можливого впливу дотримання міжнародних облікових регламентів на процес залучення іноземних інвестицій у повоєнну економіку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження сучасного стану впровадження міжнародних облікових стандартів в Україні, зокрема у державному секторі, з точки зору ідентифікації проблем та розробки шляхів їх подальшого вирішення.

Виклад основного матеріалу. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО та МСФЗ) вже півстоліття регулюють відображення у звітності результатів діяльності суб'єктів господарювання на глобальному рівні. Самі стандарти розглядаються професійною обліковою спільнотою та бізнес-середовищем не тільки як інструменти уніфікації обліку та звітності у світовому масштабі, але як ефективні фахові поради щодо вирішення облікових проблем, адже їх розробник – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) є незалежною групою міжнародних експертів – висококваліфікованих практиків з організації, ведення обліку, складання фінансової звітності та її аудиту. Фактично МСБО та МСФЗ є глобальною мовою бізнесу, і незважаючи на їх рекомендаційний характер, компанії в понад 140 національних юрисдикціях зобов'язані використовувати ці стандарти, звітуючи про свій фінансовий стан [1].

Основними цілями використання міжнародних стандартів обліку можна назвати:

- уніфікацію фінансової звітності для забезпечення єдиних правил її підготовки, що робить звітність порівнянною у міжнародному масштабі;
- забезпечення прозорості фінансової звітності, що сприяє кращому розумінню фінансового стану суб'єктів господарювання і, відповідно, підвищує якість управлінських рішень, прийнятих на його основі;
- підвищення довіри користувачів до фінансової звітності компаній, оскільки самі звіти підготовлені із дотриманням встановлених правил.

Як показує аналіз досвіду застосування МСФЗ у різних національних юрисдикціях, міжнародна стандартизація правил представлення облікової інформації

надає суттєву допомогу різним категоріям користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання, як це представлено у табл.1.

Таблиця 1 – Використання МСФЗ різними категоріями користувачів

Категорії користувачів	Причини використання МСФЗ
Внутрішні користувачі звітності	
Укладачі звітності	<ul style="list-style-type: none"> - використання єдиних принципів і правил підготовки звітності, регламентованих МСФЗ, полегшує процес її складання через зменшення потреби в створенні облікових політик для ситуацій, врегульованих стандартами; - використання МСФЗ допомагає забезпечити високу якість та прозорість фінансової звітності, що підвищує довіру до укладачів з боку зацікавлених сторін
Топ-менеджери	<ul style="list-style-type: none"> - складена за вимогами МСФЗ фінансова інформація є якісною і порівняною, що покращує стратегічне та оперативне управління, планування та прогнозування; - фінансова звітність, складена за вимогами МСФЗ, сприяє більш якісному аналізу, що допомагає формувати ефективні бізнес-стратегії, будувати надійні фінансові моделі, оптимізувати операційну ефективність та використання ресурсів
Власники	<ul style="list-style-type: none"> - МСФЗ забезпечують високу прозорість фінансової звітності, що дозволяє отримувати чітке уявлення про фінансові стан та результати, грошові потоки підприємства, краще оцінювати ефективність діяльності керівництва; - використання МСФЗ підвищує довіру з боку потенційних та реальних інвесторів та кредиторів, що може полегшити залучення додаткового капіталу, сприяти вигідним угодам, зростанню ринкової вартості акцій, підвищити капіталізацію підприємства
Зовнішні користувачі	
Потенційні та реальні інвестори, кредитори, інші контрагенти	<ul style="list-style-type: none"> - полегшується оцінка ризиків і можливостей на основі аналізу фінансової звітності суб'єктів господарювання різних галузей та національних юрисдикцій, якщо звітність складена за однаковими правилами, встановленими МСФЗ; - підприємства надають зацікавленим особам структуровану, стандартизовану, якісну фінансову інформацію для прийняття управлінських рішень, оскільки МСФЗ передбачають жорсткі вимоги до розкриття даних та облікових політик
Аудитори	<ul style="list-style-type: none"> - використання МСФЗ підприємством-клієнтом знижує трудомісткість аудиторської перевірки та аудиторський ризик за рахунок уніфікації принципів та методів в обліковій практиці клієнта, а на їх основі – аудиторських процедур, полегшує ідентифікацію відхилень та аномалій; - підвищується довіра до результатів аудиторських перевірок з боку зацікавлених сторін, оскільки МСФЗ гарантують якість фінансової звітності
Аналітики	<ul style="list-style-type: none"> - доступ до прозорої, зрозумілої та порівнянної фінансової інформації, яка підготовлена за вимогами МСФЗ, полегшує аналіз і прогнозування для підприємств різних галузей і національних юрисдикцій; - підвищується довіра до аналітичних висновків, зроблених на основі якісної фінансової звітності

Продовження табл. 1

Державні органи	- забезпечення єдиних форматів та принципів підготовки звітності спрощує моніторинг підприємств, що допомагає приймати обґрунтовані рішення щодо політик на рівні регіонів, галузей, економіки загалом; - прозорість та зрозумілість звітності за МСФЗ сприяє боротьбі з фінансовими зловживаннями, покращує податкове адміністрування
Національні облікові регулятори	- використання МСФЗ допомагає уникнути дублювання роботи при розробці національних стандартів; - впровадження МСФЗ на національному рівні сприяє створенню прозорого та надійного фінансового середовища, економічному розвитку країни, забезпечує стійкість фінансової системи

Розроблено автором

Наразі МСБО та МСФЗ присвячені як загальним питанням представлення комплексу звітності або окремих фінансових звітів, так і детальній характеристиці принципів формування звітної інформації за обліковими ділянками та напрямками діяльності суб'єктів господарювання, як це представлено у табл. 2 стосовно розроблених станом на 2024 рік міжнародних стандартів.

Таблиця 2 – Класифікація міжнародних облікових стандартів

Група стандартів	Перелік МСФЗ та МСБО
Розкриття принципів і процедур звітування	МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки; МСБО 10 Події після звітного періоду; МСБО 36 Зменшення корисності активів; МСФЗ 1 Перше застосування МСФЗ; МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу; МСФЗ 13 Оцінка справедливої вартості
Загальна звітність	МСБО 1 Подання фінансової звітності; МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції; МСФЗ 10 Консолідована фінансова звітність
Окремі фінансові звіти	МСБО 7 Звіт про рух грошових коштів; МСБО 26 Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення; МСБО 27 Окрема фінансова звітність; МСБО 34 Проміжна фінансова звітність; МСФЗ 8 Операційні сегменти
Галузева звітність	МСБО 41 Сільське господарство; МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
Розкриття облікових об'єктів	МСБО 2 Запаси; МСБО 12 Податки на прибуток; МСБО 16 Основні засоби; МСБО 19 Виплати працівникам; МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу; МСБО 21 Вплив змін валютних курсів; МСБО 23 Витрати за позиками; МСБО 24 Розкриття інформації за пов'язаними сторонами; МСБО 28 Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства; МСБО 32 Фінансові інструменти: подання; МСБО 33 Прибуток на акцію; МСБО 37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи; МСБО 38 Нематеріальні активи; МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка; МСБО 40 Інвестиційна нерухомість; МСФЗ 2 Платіж на основі акцій; МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність; МСФЗ 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації; МСФЗ 9 Фінансові інструменти МСФЗ 11 Спільна діяльність; МСФЗ 12 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання; МСФЗ 14 Відстрочені рахунки тарифного регулювання; МСФЗ 15 Дохід від договорів з клієнтами; МСФЗ 16 Оренда; МСФЗ 17 Страхові контракти

Складено автором за [3]

Обов'язковість використання МСБО та МСФЗ в Україні визначається приналежністю суб'єктів господарювання до певної категорії підприємств: згідно закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [4]. Малі, мікро- та середні підприємства можуть застосовувати МСФЗ за власним бажанням. І тут виникає проблема: увесь комплект МСБО та МСФЗ (див. табл. 2) використовувати даним підприємствам складно, дорого і недоцільно через обмеження у людських та фінансових ресурсах, обсягах і видах діяльності, а із застосуванням спеціально розробленого для них «полегшеного» Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) є проблеми. Незважаючи на наявність офіційного перекладу даного стандарту на сторінці Міністерства фінансів України [5], МСФЗ для МСП досі не рекомендований для застосування, бо відсутній у відповідних переліках МСБО та МСФЗ (Розділ сайту Міністерства фінансів України «Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності» переліки міжнародних стандартів фінансової звітності 2022-2024 років). Протягом останніх років експертна облікова спільнота сперечається із державними органами щодо можливості застосування зазначеного стандарту. Фахівці наполягають на його ефективності через відносну легкість переходу (у порівнянні із повним комплектом МСФЗ) та одночасну зрозумілість звітності, складеної за МСФЗ для МСП, для міжнародних інвесторів. Регулятори відстоюють заборону: за наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2021 р. № 385 «Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» вилучений абзац НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що дозволяв використання даного стандарту, а саме: «Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно» [6]. Пізніше Міністерство фінансів України у листі від 26.07.2023 р. 41010-07/Ч-864/2/1345 обґрунтувало свою позицію відмінністю критеріїв визнання малих та середніх підприємств в Україні та Європейському Союзі [7]. Результат ми бачимо у формулюванні верифікованого перекладу МСФЗ для МСП: «Фонд МСФЗ відмовився від права відстоювати свої авторські права тільки на Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств на території України українською мовою» [8]. Отже, наразі МСФЗ для МСП застосовується вітчизняним малим та середнім бізнесом не тільки без мотивації та підтримки з боку держави, а й практично поза межами правового поля, адже держава не вважає його міжнародним стандартом обліку і вимагає іншого комплексу звітності – за повним набором МСФЗ або за НП(С)БО. Ситуація не є нормальною і вимагає негайного виправлення, бо вже зараз, а тим більше у повоєнній економіці, залучення іноземних інвестицій, зокрема, малими та середніми підприємствами, є способом виживання національної економіки та розбудови країни.

Наразі Фонд з МСФЗ визнає тільки цифрову звітність – створену на основі таксономії, що надає перелік визначених елементів (тегів) для організації, структурування та впорядкування інформації комплексу фінансової звітності в електронному форматі. Цей формат який визначається як iXBRL (eXtensible Business

Reporting Language) – відкритий стандарт обміну бізнес-інформацією. В Україні відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, які повинні використовувати міжнародні стандарти, мають складати і подавати фінансову звітність на основі таксономії фінансової звітності в єдиному електронному форматі [4]. Таксономія UA XBRL МСФЗ – це таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в Україні, затверджена Міністерством фінансів України, яка адаптована до особливостей складання фінансової звітності в Україні та включає в себе також звіт аудитора і звіт про управління. На жаль, наразі процес подання такої звітності не є повністю зрозумілим та налагодженим, адже подання цифрової звітності неможливо без відповідного програмного забезпечення, яке не завжди оновлюється вчасно. Так, тільки 29.01.2024 р. НКЦПФР оприлюднила оновлений електронний файл Таксономії UA МСФЗ XBRL 2022 (v1.0) для складання фінансової звітності в електронному форматі за 2022 рік та проміжної фінансової звітності у 2023 році [8]. Така затримка пояснюється не тільки відносною новизною процедури, що введена з 2021 р., але й існуючими відстрочками у поданні звітності у зв'язку із воєнним станом: наразі встановлені офіційні терміни подання фінансової звітності протягом трьох місяців після припинення чи скасування в Україні воєнного стану або стану війни. Експерти зазначають, що оновлення класифікації рядків звітності, прив'язка їх до оновленої таксономії та формування iXBRL файлу потребує значного часу навіть за умови залучення кваліфікованих консультантів, і радять вітчизняним підприємствам не зволікати з процесом подання цифрової звітності, адже законопроект «Про внесення змін до Закону України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни», який розглядається, передбачає відміну «воєнних» відтермінувань у поданні звітності.

Тож, незважаючи на проблеми із застосуванням МСФЗ для МСП та таксономії звітності, можна констатувати, що міжнародні облікові стандарти в Україні використовуються достатньо ефективно. Разом з тим повністю відсутня імплементація розроблених Міжнародною радою зі стандартів сталого розвитку (ISSB) стандартів розкриття інформації про сталий розвиток (IFRS S), а саме IFRS S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» та IFRS S 2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом». Дані стандарти спрямовані на розкриття суб'єктом господарювання інформації про ризики та можливості, пов'язані зі сталим розвитком та кліматом, які, як обґрунтовано можна очікувати, впливають на грошові потоки, доступ до фінансування або вартість капіталу в короткостроковій, середньостроковій або довгостроковій перспективі [9]. Наразі ці стандарти не розглядаються як обов'язкові до застосування вітчизняними підприємствами, хоча їх імплементація взмозі продемонструвати одновекторність бачення глобальних проблем розвитку вітчизняним та світовим бізнесом.

Так само неврегульованим залишається питання подання інтегрованої звітності, концепція якої визначена міжнародною спільнотою так, як показано у табл.3.

Важливість такого формату звітування, визнана в усьому світі, ставить ще одну мету для розвитку національної облікової моделі – імплементацію міжнародних вимог та світової практики звітування підприємств у форматі інтегрованої звітності.

Наразі вищеописана інтеграція вітчизняних приватних підприємств до світового бізнес-середовища через дотримання міжнародних вимог до представлення звітної інформації не характерна для державного сектору економіки, суб'єктами якого є державні некомерційні підприємства, організації, бюджетні установи, центральні органи влади. Оскільки некомерційні підприємства підлягають тим же вимогам щодо ведення обліку та представлення звітності, що і приватні підприємства, виведемо їх з

області розгляду.

Таблиця 3 – Концепція інтегрованої звітності в міжнародних стандартах

Елементи	Сутність елемента
Основна ідея звітування	Інтегроване мислення як активне врахування підприємством взаємозв'язків між операційними, функціональними підрозділами та капіталами, які використовуються або на які здійснюється вплив
Цілі інтегрованої звітності	<ul style="list-style-type: none"> - підвищення якості інформації, доступної для постачальників фінансового капіталу, для підтримки його ефективного розподілу; - формування підходу до корпоративної звітності, який розкриває повний спектр факторів, що суттєво впливають на здатність підприємства створювати цінність у перспективі; - підвищення підзвітності і управління для капіталів, сприяння розумінню їх взаємозалежності; - підтримка інтегрованого мислення, прийняття рішень і дії, спрямовані на створення вартості у перспективі
Користувачі звітності	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів (керівництво, власники, інвестори, співробітники, клієнти, постачальники, ділові партнери, місцеві громади, законодавчі та регуляторні органи, ін.)
Зміст інтегрованої звітності	Інтегрована звітність об'єднує суттєву інформацію про стратегію, управління, ефективність і перспективи підприємства так, щоб вона відображала комерційний, соціальний та екологічний контекст, у якому підприємство працює
Елементи змісту (розділи)	Огляд підприємства та зовнішнього середовища; корпоративне управління; бізнес-модель; ризики та можливості; стратегія та розподіл ресурсів; результати діяльності; перспективи; основа розкриття
Основні принципи підготовки	Стратегічна спрямованість; взаємопов'язаність інформації; відносини із зацікавленими сторонами; суттєвість; лаконічність; надійність та повнота; послідовність та сумісність

Розроблено автором за [10]

Еволюція організації обліку в інших представників державного сектору була повільною – півтора десятиріччя пройшло від єдиної системи регламентації на основі нормативних документів Казначейства до представлення інформації в фінансовій звітності за вимогами Національних стандартів фінансової звітності у державному секторі (НП(С)БОДС). У порівнянні з приватним сектором економіки, де перші П(С)БО були введені в дію 31.03.1999 р., НП(С)БОДС стартували з 01.01.2015 р., що було пов'язано із величезним супротивом системи – від рядових обліковців, які не хотіли вчитися новим концепціям формування облікової інформації, до регуляторних органів, які не бажали формувати масив нормативних актів, що регламентують обліковий процес в державному секторі по-новому. Як й облікові стандарти для приватного сектору економіки, «державні» стандарти базуються на міжнародних аналогах, але за їх основу були взяті МСБОДС 2004 р. розробки при тому, що з моменту розробки і до моменту першого застосування у 2015 р. НП(С)БОДС не переглядалися. Величезна затримка з імплементацією стандартів, відсутність змін як відповіді на виклики середовища призвели до серйозної проблеми – вітчизняні стандарти у державному секторі безнадійно відстали від міжнародних. Знов таки, відсутність вимог застосування міжнародних аналогів, як це відбулося щодо МСФЗ у приватному секторі

економіки, не сприяє сприйняттю звітності українських державних суб'єктів господарювання на світовому рівні, що в умовах повоєнної економіки може виявитися фатальним для розбудови цього сектора економіки.

Наразі база міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) представлена 42 стандартами проти 20 вітчизняних аналогів, як це представлено у табл. 4. При цьому тільки у п'ять НП(С)БОДС вносилися зміни з моменту їх введення у дію.

Таблиця 4 – Стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі

Група стандартів	Перелік МСБОДС	Перелік П(С)БОДС
Розкриття принципів і процедур звітування	3 Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки; 33 Перше застосування МСБОДС; 14 Події після звітної дати; 21 Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів; 26 Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти; 46 Оцінка	125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок; 127 Зменшення корисності активів
Загальна звітність	1 Подання фінансової звітності; 10 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції; 35 Консолідована фінансова звітність	101 Подання фінансової звітності; 102 Консолідована фінансова звітність; 105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
Окремі фінансові звіти	18 Звітність за сегментами; 34 Окрема фінансова звітність	103 Фінансова звітність за сегментами
Галузева звітність	11 Будівельні контракти; 27 Сільське господарство; 22 Розкриття фінансової інформації про державний сектор; 24 Подання бюджетної інформації у фінансових звітах 40 Об'єднання державного сектору; 48 Трансфертні витрати	131 Будівельні контракти; 136 Біологічні активи
Розкриття облікових об'єктів	4 Вплив змін валютних курсів; 5 Витрати на позики; 9 Дохід від обмінних операцій; 12 Запаси; 13 Оренда; 16 Інвестиційна нерухомість; 19 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи; 20 Розкриття інформації за пов'язаними сторонами; 23 Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти); 28 Фінансові інструменти: подання; 29 Фінансові інструменти: визнання та оцінка; 30 Фінансові інструменти: розкриття інформації; 31 Нематеріальні активи; 32 Концесійні договори на послуги: грантодавець; 36 Інвестиції в асоційовані компанії та спільні підприємства; 37 Спільна діяльність; 38 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання; 39 Виплати працівникам; 41 Фінансові інструменти; 42 Соціальні доходи; 43 Оренда; 44 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність; 45 Основні засоби; 47 Доходи; 49 Пенсійні програми	121 Основні засоби; 122 Нематеріальні активи; 123 Запаси; 124 Доходи; 126 Оренда; 128 Зобов'язання; 129 Інвестиційна нерухомість; 130 Вплив змін валютних курсів; 132 Виплати працівникам; 133 Фінансові інвестиції; 134 Фінансові інструменти; 135 Витрати

Складено автором за [11-12]

Якщо порівняти перелік МСФЗ та МСБОДС (табл. 3-4), можна впевнитися, що організації державного сектору у світі сприймаються як звичайні суб'єкти господарювання, які мають розмаїття облікових об'єктів, можуть диверсифікувати види та галузі діяльності і, безперечно, повинні здійснювати ефективне управління при формуванні інвестиційної привабливості для залучення іншого капіталу, окрім бюджетних асигнувань. Саме облікові стандарти як глобальна мова бізнесу надають інструменти для подання необхідної інформації, яка використовується для прийняття ефективних управлінських рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. На жаль, найближчі роки наміру перегляду національних, а тим більше, імплементації міжнародних облікових стандартів у державному секторі економіки центральними органами влади України не передбачено. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року містить тільки наміри із «перекладу на українську мову міжнародних стандартів з метою імплементації їх положень в національні положення (стандарти), розроблення національних положень (стандартів) на основі міжнародних стандартів, розроблення змін до національних положень (стандартів) у зв'язку із змінами міжнародних стандартів та з урахуванням змін у національному законодавстві» без конкретних термінів чи результатів такої роботи [11]. А без імплементації МСБОДС неможливо уявити серйозні інвестиції у державний сектор у повоєнній економіці України, адже надійність та прозорість фінансової звітності, побудованої за загальноприйнятими правилами, від бюджетних установ та організацій не вимагається. Тому бажання держави представити бюджетні установи конкурентоспроможними суб'єктами господарювання на ринку товарів, робіт, послуг, не є здійсненими без системної роботи у цьому напрямку. Вже зараз слід скористатися можливостями міжнародної методологічної та фінансової допомоги для перепідготовки кадрів бюджетних установ та організацій, розробки облікового програмного забезпечення для впровадження МСБОДС, формування супровідних нормативних актів, які деталізують та конкретизують міжнародні вимоги до фінансової звітності.

Висновки. За результатами дослідження обґрунтована важливість використання міжнародних облікових стандартів для забезпечення довіри світового бізнес-середовища до вітчизняних суб'єктів господарювання, зокрема в рамках повоєнної розбудови країни. Констатована загальна відповідність міжнародним обліковим вимогам в недержавному секторі вітчизняної економіки. При цьому ідентифіковані проблеми, які вимагають негайного рішення: дозвіл на використання МСФЗ для МСП відповідними типами підприємств, вчасна актуалізація програмного забезпечення таксономії звітності та початок роботи з імплементації міжнародних стандартів розкриття інформації про сталий розвиток та інтегрованої звітності. Аналіз облікової регуляції державного сектору України показав незадовільний стан реагування на світові тенденції та виклики зовнішнього середовища. Обґрунтована рекомендація широкої імплементації МСБОДС за прикладом МСФЗ, визначені основні напрями такої роботи.

Вивчення шляхів вирішення проблем організації ефективного обліку у вітчизняних суб'єктів державного сектору буде напрямом подальших досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ловінська Л. Г. Міжнародні стандарти в обліку державних підприємств України. *Фінанси України*. 2020. № 6. С. 75-92. DOI: <http://surl.li/upqjv>.
2. Григорів О., Дутчак І., Гордієнко М. Впровадження міжнародних стандартів обліку в державному секторі України. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-165>.

3. IASB: official website. URL: <http://surl.li/upqka>.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. МСФЗ для МСП. URL: <http://surl.li/upqyb>.
6. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://surl.li/upqzd>.
7. МСФЗ для МСП: у Мінфіну “хата скраю”. URL: <https://sme-ua.team/archives/1067>.
8. НКЦПФР: офіційний сайт. URL: <http://surl.li/upctn>.
9. IFRS Sustainability Standards. URL: <http://surl.li/updvo>.
10. Integrated Reporting Framework. URL: <https://integratedreporting.ifrs.org/>.
11. International Public Sector Accounting Standards Board. URL: <http://surl.li/upqko>.
12. НП(С)БО в державному секторі. URL: <http://surl.li/upqkx>.
13. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <http://surl.li/uppse>.

REFERENCES

1. Lovinska L. H. (2020) Mizhnarodni standarty v obliku derzhavnykh pidpriemstv Ukrainy. *Finansy Ukrainy*, 6, 75-92. DOI: <http://surl.li/upqjv> [in Ukrainian].
2. Hryhoriv O., Dutchak I., & Hordiienko M. (2024) Vprovadzhennia mizhnarodnykh standartiv obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy. *Ekonomika ta suspilstvo*, 59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-165> [in Ukrainian].
3. IASB: official website. Retrieved from URL: <http://surl.li/upqka>.
4. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996. Retrieved from URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
5. MSFZ dlia MSP. Retrieved from URL: <http://surl.li/upqyb> [in Ukrainian].
6. NP(S)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73. Retrieved from URL: <http://surl.li/upqzd> [in Ukrainian].
7. MSFZ dlia MSP: u Minfinu “khata skraiu”. Retrieved from URL: <https://sme-ua.team/archives/1067> [in Ukrainian].
8. NKTPFR: ofitsiyni sait. Retrieved from URL: <http://surl.li/upctn>.
9. IFRS Sustainability Standards. Retrieved from URL: <http://surl.li/updvo>.
10. Integrated Reporting Framework. Retrieved from URL: <https://integratedreporting.ifrs.org/>.
11. International Public Sector Accounting Standards Board. Retrieved from URL: <http://surl.li/upqko>.
12. NP(S)BO v derzhavnomu sektori. Retrieved from URL: <http://surl.li/upqkx> [in Ukrainian].
13. Stratehiia modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku: rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 20 chervnia 2018 r. № 437-r. Retrieved from URL: <http://surl.li/uppse> [in Ukrainian].