

Радчук І. З.

здобувачка другого (магістерського) рівня
Західноукраїнський національний університет

Сіліч Т. М.

здобувачка другого (магістерського) рівня
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

ПРОБЛЕМИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГОЛОВНИМИ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Сучасний етап розвитку системи управління державними фінансами в Україні характеризується підвищеними вимогами до якості, прозорості та достовірності інформації, що розкривається суб'єктами державного сектору. Ключовим інструментом, що дозволяє отримати цілісну картину про майновий стан та результати діяльності бюджетних установ, є консолідована фінансова звітність. Процес її формування головними розпорядниками бюджетних коштів є складною аналітичною процедурою, яка вимагає не лише механічного зведення показників підвідомчих установ, а й застосування професійного судження для усунення розбіжностей та елімінування внутрішніх оборотів.

Ю. Слободяник зазначає, що аудит консолідованої фінансової звітності уряду виступає фундаментальним інструментом забезпечення державної прозорості (state transparency). Без достовірної консолідованої звітності неможливо оцінити ефективність використання публічних ресурсів, що є критично важливим для довіри з боку міжнародних партнерів та громадськості [7, с. 37]. Однак на практиці головні розпорядники стикаються з низкою методологічних, організаційних та технічних проблем, які ускладнюють процес консолідації та створюють ризики суттєвих викривлень.

Процедура консолідації регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність». Згідно з цим стандартом, консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих суб'єктів як єдиної економічної одиниці [3]. Для головного розпорядника це означає необхідність об'єднання фінансових звітів усіх установ своєї мережі (розпорядників нижчого рівня) шляхом додавання подібних статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат.

Аналізуючи методичні та організаційні засади складання консолідованої звітності, виділяють ключові етапи цього процесу: визначення периметра консолідації (групи установ), уніфікацію облікових політик, перерахунок показників у єдину валюту звітності (що є актуальним для закордонних дипломатичних установ) та безпосереднє зведення даних [5, с. 170]. В. Пелех, З. Тенюх та Н. Хоча наголошують, що основною проблемою на цьому шляху є забезпечення зіставності облікових даних, оскільки навіть незначні відхилення в облікових підходах підвідомчих установ можуть призвести до неможливості коректного зведення балансу. Однією з найбільш гострих проблем є відсутність єдиного підходу до відображення господарських операцій у межах відомства. О. Чоплак вказує, що проблематика складання консолідованої звітності часто криється у низькій кваліфікації персоналу на місцях та різному тлумаченні норм національних стандартів [4]. Наприклад, установи, що входять до сфери управління одного міністерства, можуть використовувати різні вартісні критерії для визнання основних засобів, різні методи нарахування амортизації або по-різному класифікувати дебіторську заборгованість. При консолідації головний розпорядник бюджетних коштів змушений проводити процедури коригування, щоб привести звіти до єдиного знаменника. Це вимагає значних часових витрат та створює ризик механічних помилок. Вирішенням цієї проблеми має стати розробка та жорсткий контроль за дотриманням Єдиної облікової політики для

всієї мережі підвідомчих установ, що є прямим обов'язком головного розпорядника. Введення воєнного стану в Україні створило безпрецедентні виклики для бюджетної системи. Критичні фактори впливу на особливості складання фінансової звітності в цей період виділила Т. Ларікова:

1. Проблема інвентаризації. Достовірність звітності має підтверджуватися інвентаризацією. Однак для установ, що знаходяться на тимчасово окупованих територіях або в зонах бойових дій, проведення інвентаризації є неможливим через загрозу життю працівників.

2. Оцінка активів. Значна частина майна бюджетних установ була знищена або пошкоджена. Головні розпорядники бюджетних коштів стикаються з проблемою коректного відображення знецінення таких активів у консолідованій звітності, оскільки часто відсутній доступ до об'єктів для оцінки збитків.

3. Втрата первинних документів. Евакуація установ часто відбувалася в екстрених умовах, що призвело до втрати паперових носіїв інформації та серверного обладнання [2, с. 105].

В таких умовах головні розпорядники змушені консолідувати звітність на основі наявних даних, які можуть бути неповними. Законодавство дозволяє подавати звітність з урахуванням результатів інвентаризації, проведеної після завершення воєнного стану, проте це тимчасово знижує інформативну цінність консолідованих даних для користувачів [2, с. 110].

Найскладнішим етапом консолідації є виключення сальдо та операцій між установами в межах однієї групи консолідації. Це стосується операцій з безоплатної передачі активів, внутрішніх розрахунків та фінансування. Згідно з НП(С)БОДС 102, такі операції повинні бути виключені в повному обсязі, щоб уникнути подвійного рахунку та штучного завищення валюти балансу [3]. На практиці виникають ситуації «розриву» даних: коли установа А відобразила передачу активів у звітному періоді, а установа Б (отримувач) – ще ні або відобразила за іншою вартістю. Автоматизована система «Є-Звітність», яка

використовується для подання звітів до Казначейства, має вбудовані контролю, проте вони не завжди здатні ідентифікувати складні помилки в сутності операцій. Головний розпорядник змушений в ручному режимі проводити звірку внутрішньовідомчих оборотів, що є трудомістким процесом.

Важливим механізмом мінімізації помилок при консолідації є внутрішній аудит. Аудитори повинні фокусуватися не лише на перевірці законності витрат, а й на оцінці надійності системи внутрішнього контролю за процесом складання звітності. Автори пропонують впроваджувати ризик-орієнтований підхід, коли перевірки плануються в тих установах мережі, де є найвищий ризик суттєвих викривлень (великі обсяги капітальних видатків, складна організаційна структура, часта зміна головних бухгалтерів) [1, с. 45]. Ефективний внутрішній аудит дозволяє виявити та виправити помилки на рівні розпорядників нижчого рівня ще до моменту подання їхніх звітів на консолідацію.

Отже, можна стверджувати, що консолідація фінансової звітності головними розпорядниками бюджетних коштів є складним процесом, який ускладнюється відсутністю уніфікованих облікових практик, технічними обмеженнями програмного забезпечення та наслідками воєнних дій. Для вирішення окреслених проблем необхідно:

1. Посилити методологічну роботу головних розпорядників бюджетних коштів. Розробити деталізовані інструкції та уніфіковану облікову політику для всіх установ мережі, що мінімізує різночитання стандартів.

2. Удосконалити ІТ-інструментарій. Розширити функціонал автоматизованої системи «Є-Звітність» модулями автоматичного елімінування внутрішньовідомчих розрахунків, що зменшить вплив людського фактора.

3. Адаптувати процедури до умов війни. Розробити чіткі методичні рекомендації щодо відображення у консолідованій звітності активів, які знаходяться на окупованих територіях.

4. Розвивати внутрішній аудит. Забезпечити перехід від формального контролю до аудиту процесів підготовки звітності.

Тільки комплексний підхід до вирішення цих питань дозволить забезпечити формування якісної консолідованої звітності, яка стане надійним підґрунтям для прийняття управлінських рішень на державному рівні.

Список використаних джерел

1. Зюман С., Яковлева Т. Методичні підходи проведення внутрішнього аудиту в державному секторі. *Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України. Серія: військові та технічні науки*. 2022. Т. 86, № 4. С. 36–51. URL: <https://doi.org/10.32453/3.v86i4.862>.
2. Ларікова Т.В. Особливості складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів у період воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. №10. 103–114. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.10.103>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: наказ МФУ від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
4. Чоплак О. Складання консолідованої фінансової звітності: проблематика та шляхи її удосконалення. *Public communication in science: philosophical, cultural, political, economic and it context / chair А. Михалків*. 2020. URL: <https://doi.org/10.36074/15.05.2020.v1.39>.
5. Panasyuk, V. Cloud Technologies and Blockchain in Auditing: A New Stage in the Development of Control Systems. *JoFFL* 2025, 1, 25-38.
6. Pelekh U. V., Tenyukh Z. I., Khocha N. V. Analyzing the methods and organizational bases of preparing the consolidated financial statements. *Business inform.* 2021. Vol. 4, no. 519. P. 168–175. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-4-168-175>.
7. Slobodianyuk Y. Audit of consolidated financial statements of the government as a tool for ensuring state transparency. *Scientific bulletin of the Odessa national economic university*. 2024. Vol. 10, no. 323. P. 36–44. URL: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2024-10-323-36-44>.