

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

PROSPECTS FOR THE DEVELOPMENT OF CASH FLOW ACCOUNTING OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

У статті проаналізовано концептуальні (статистичний та динамічний) підходи до визначення грошових потоків як комплексного об'єкта бухгалтерського обліку і доведено недоцільність їх накладання в обліковій практиці. Визначено поняття грошового потоку для суб'єктів державного сектору на базі динамічного підходу. Досліджено склад інструментів грошових потоків (форм існування грошових коштів) та обґрунтовано методику відображення в бухгалтерському обліку методом подвійного запису інформації щодо грошових потоків на базі сучасних фінансових інструментів (еквівалентів грошових коштів та електронних грошей). Охарактеризовано альтернативні методи розкриття інформації про грошові потоки у фінансовій звітності суб'єктів державного сектору: прямий та непрямий, при цьому доведено недоцільність імперативного обмеження суб'єктів державного сектору лише одним із них з огляду на відмінності інформаційних запитів різних груп користувачів, на яких орієнтована звітність.

Ключові слова: грошові потоки, грошові кошти, готівка, кошти на рахунках, еквіваленти грошових коштів, електронні гроші, звіт про рух грошових коштів, касові видатки, негрошові операції.

В статті проаналізовані концептуальні (статистический і динаміческий)

подходи к определению денежных потоков как комплексного объекта бухгалтерского учета и доказана нецелесообразность их наложения в учетной практике. Определены понятия денежного потока для субъектов государственного сектора на базе динамического подхода. Исследован состав инструментов денежных потоков (форм существования денежных средств) и обоснована методика отражения в бухгалтерском учете методом двойной записи информации о денежных потоках на базе современных финансовых инструментов (эквивалентов денежных средств и электронных денег). Охарактеризованы альтернативные методы подачи информации о денежных потоках в финансовой отчетности субъектов государственного сектора: прямой и косвенный, при этом доказана нецелесообразность императивного ограничения субъектов государственного сектора только одним из них, учитывая отличия информационных запросов разных групп пользователей, на которых ориентирована отчетность.

Ключевые слова: денежные потоки, денежные средства, наличные, средства на счетах, эквиваленты денежных средств, электронные деньги, отчет о движении денежных средств, кассовые расходы, неденежные операции.

УДК 657.422:336.13

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.72-46>

Фесун І.Ю.

к.е.н.,

доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Хмельницький національний університет

Fesun Iryna

Khmelnytskyi National University

Cash flows are the central element of ensuring the functioning of any economic entity, due to which their accounting is very relevant, because they are related to the practical needs of financial management, which is of great importance in the conditions of imbalanced financing of the public sector. That is why the purpose of the article is to outline prospective vectors of development of accounting of cash flow of state sector entities in accordance with the Strategies of modernization of the accounting system and financial accounting in the public sector for the period up to 2025 and the current economic realities. It was found that the first priority task is the unambiguous identification of cash flows as a complex object of accounting in the public sector. To solve this problem, it is suggested to use dynamic approach, which, in contrast to the statistical one, reveals the real essence of cash flows and makes it possible to analyze the efficiency of cash management in the course of budget programs implementation. The composition of cash flow instruments (forms of cash existence) of public sector entities has been studied and, along with traditional ones, the latest instruments in the form of cash equivalents and electronic money have been singled out. Emphasis is placed on the recognition of such instruments based on the results of the analysis of essential characteristics. A critical analysis of the regulatory and methodological support of accounting for such tools. The discrepancy between the composition of accounting accounts and the procedure for their use to the economic content of cash flows generated by cash equivalents and electronic money has been established. Based on the analysis of professional judgments, the basic scheme of recognition and the method of reflection in the accounting of information on the relevant cash flows by double entry is substantiated. Alternative methods of disclosing information about cash flows in the financial statements of public sector entities were described: direct and indirect, and at the same time it is not advisable to limit the subjects of the public sector to only one of them in view of the differences in information requests of different groups of recipients, for whom the reporting is focused.

Key words: cash flows, cash, non-cash funds, cash equivalents, electronic money, cash flow statement, cash expenditures, non-cash transactions.

Постановка проблеми. Грошові потоки є одним із центральних елементів життєдіяльності кожного суб'єкта господарювання. Їх значимість істотно посилюється в умовах фінансової нестабільності та уповільненого розвитку національної економіки, коли більшість організацій відчуває проблеми із синхронізацією руху грошових коштів, дефіцитом грошових ресурсів у формі операційних касових розривів, відсутністю достатнього грошового потоку для здійснення інвестицій і в цілому незбалансованістю фінансування державного сектору. При цьому ефективне управління грошовими

потоками навіть за таких складних умов здатне забезпечити позитивні результати, і його основою, безумовно, є якісне інформаційне забезпечення.

За різними оцінками, через незадовільне інформаційне забезпечення під час прийняття управлінських рішень не враховується 80–90% інформації про стан об'єкта управління. Це позначається на ефективності прийнятих рішень, тому вдосконалення інформаційного забезпечення, представленого сьогодні переважно даними бухгалтерського обліку, бачиться надважливим завданням. Тим більше в контексті триваючого процесу рефор-

мування відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Цей напрям сьогодні переставлений значною кількістю фундаментальних досліджень під керівництвом Т.І. Єфименко [1], Л.Г. Ловінської, Н.І. Сушко та С.В. Свірко [2], О.О. Артем'євої [3], Н.І. Ценклер та І.М. Вигівської [4]. Їхньою спільною рисою є орієнтація на концептуальні основи розвитку вітчизняної системи обліку та звітності суб'єктів державного сектору. Сучасні прикладні дослідження представлені значно вужче і умовно нами поділені на праці, присвячені обґрунтуванню розвитку окремих елементів облікової системи суб'єктів державного сектору з урахуванням різної галузевої належності (А. Хмелюк [5]), та роботи щодо вдосконалення окремих технологічних етапів бухгалтерського обліку в розрізі відповідних об'єктів, зокрема грошових коштів суб'єктів державного сектору (В.О. Шевчук [6], О. Цятковська [7]). Однак, незважаючи на вагомий внесок цих учених, питання перспективного розвитку обліку грошових потоків суб'єктів державного сектору досі залишається відкритим у частині невизначеності дефініцій та організаційно-методичних особливостей технологічних етапів бухгалтерського обліку окремих грошових потоків.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування перспектив розвитку бухгалтерського обліку грошових потоків суб'єктів державного сектору, орієнтованих на поліпшення якості інформаційного забезпечення управління грошовими потоками та забезпечення його ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Відповідно до п. 8 першого розділу НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету означені як елемент фінансових звітів (поряд з активами, зобов'язаннями, власним капіталом, доходом та витратами). Проте змістовне навантаження цієї дефініції для державного сектору не розкривається, натомість п. 4 першого розділу НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначено суміжну дефініцію «грошові кошти» – «готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання» [8]. Такий стан речей, на нашу думку, ускладнює раціональну організацію бухгалтерського обліку грошових потоків і є наслідком одночасного застосування динамічного та статистичного підходів до формування національної облікової політики.

Статистичний підхід припускає ототожнення грошового потоку з кількісним вираженням грошових коштів, які перебувають у розпорядженні суб'єкта державного сектору станом на звітну дату. Тобто наголошується на бухгалтерському аспекті

руху грошових коштів, коли грошовий потік розглядається як кінцевий результат господарської діяльності, фіксує залишок коштів за даними бухгалтерського обліку станом на конкретний момент часу. Проте ми схильні вважати, що такий підхід децю викривлює розуміння сутності грошових потоків, оскільки не зовсім коректно відносити до грошових потоків залишки грошових коштів, які в принципі не характеризують процес їхнього руху, а виступають його наслідком.

Динамічний підхід дає змогу визначати грошовий потік як план руху грошових коштів господарюючої одиниці у часі або звіт про рух грошових коштів у попередніх періодах. Прихильником цього підходу є американський науковець Дж.К. Ван Хорн, який розглядає грошовий потік не лише як безперервний процес руху грошових коштів суб'єкта господарювання, а й як збалансований процес забезпечення визначених напрямів використання грошових коштів відповідними джерелами покриття [9, с. 309]. Це дає можливість розглядати активи суб'єктів державного сектору як напрями використання, а пасиви – як джерела грошових коштів. За такого підходу користувачі фінансових звітів мають можливість не тільки оцінити фінансовий стан суб'єктів державного сектору, а й проаналізувати причини, що його зумовлюють. Навіть більше, з огляду на особливості бюджетного фінансування та щорічне закриття бюджетних рахунків, лише динамічний підхід уможливає аналіз ефективності управління грошовими коштами в державному секторі у ході виконання бюджетних програм.

Таким чином, грошовий потік суб'єкта державного сектору варто визначити як динамічний процес руху грошових коштів (надходжень і виплат) у процесі господарської діяльності за певний період часу. Джерелом формування грошових потоків будь-якого типу є грошові кошти. Останні розглядаються в державному секторі як самостійна економічна категорія та можуть виступати самостійним об'єктом дослідження (рис. 1).

Аналіз рис. 1 показує, що у складі грошових коштів суб'єктів державного сектору поряд із їхніми традиційними формами (готівка та кошти на рахунках у Казначействі або банках) виокремлюються сучасні фінансові інструменти, котрі потребують не лише належної кваліфікації, а й розроблення адекватної методики обліку на кожному з технологічних етапів обробки облікової інформації.

Насамперед звернемо увагу на поняття еквівалентів грошових коштів. На жаль, нормативні акти для державного сектору його не визначають, а лише посилюють невизначеність. З одного боку, відповідно до НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», грошові кошти не обмежені для використання та їх еквіваленти є складовою частиною

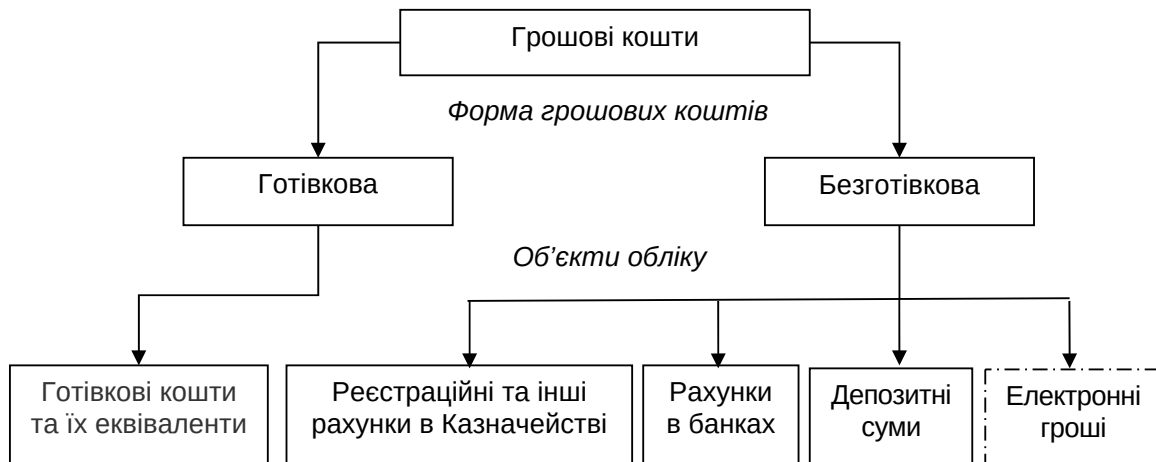


Рис. 1. Форми існування грошових коштів суб'єктів державного сектору

Джерело: узагальнено автором на основі [8]

фінансових активів суб'єкта державного сектору. Тобто дані категорії співіснують як різні форми існування грошових коштів у цілому. З іншого боку, Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219) відносить еквіваленти до готівкових коштів – рахунок 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти». При цьому субрахунки деталізують такі форми, як грошові кошти у готівці, грошові документи, які знаходяться в касі суб'єкта державного сектору, та кошти в дорозі. Який же із цих елементів можна вважати еквівалентом? Імовірно, грошові документи, та й то за суто формальною ознакою. Щоправда, для державних цільових фондів уведено окремий об'єкт «інші еквіваленти грошових коштів». Хоча, на нашу думку, проблему це не вирішило: якщо є інші еквіваленти грошових коштів, то об'єктивно повинні існувати первинні еквіваленти, відмінні від інших.

Насправді, для ідентифікації еквівалентів грошових коштів (а не готівкових через нечіткість понятійного апарату бухгалтерського обліку в державному секторі) варто звернутися до МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів», який визначає еквіваленти грошових коштів як «короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості» [10]. При цьому вони утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Міжнародні стандарти рекомендують відносити до еквівалентів грошових коштів лише такі інвестиції, які мають найкоротший строк погашення (як правило, не більше трьох місяців) та водночас можуть вільно конвертуватися в грошові кошти (наприклад, унаслідок погашення на запитання) і характеризуються частими коливаннями залишків. Відповідно, облік цих

сум доцільно організувати аж ніяк не на рахунок 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти», а на окремому субрахунку «Рахунки для обліку депозитних сум» до рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках». Натомість облік коштів на строкових депозитах відокремлений на рахунок «Інші фінансові активи», що відкривається до рахунку 26 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи».

Нагадаємо, що, відповідно до Бюджетного кодексу України, лише окремі суб'єкти державного сектору мають право на розміщення тимчасово вільних бюджетних коштів на депозитах, приміром органи місцевого самоврядування (частина восьма ст. 16 Бюджетного кодексу), державні і комунальні заклади професійної та фахової передвищої і вищої освіти (частина четверта ст. 13 Бюджетного кодексу).

Оскільки кошти, розміщені на депозитах, генерують доходи у формі відсотків, їх суми є додатковим джерелом грошових надходжень від фінансової діяльності суб'єктів державного сектору.

Узагальнимо облікові записи в табл. 1.

Ускладнення форм існування грошових потоків та стрімка діджиталізація суспільного сектору спонукають до вивчення досвіду організації та методики бухгалтерського обліку електронних грошей як заміника паперової та металічної грошової маси. Варто зауважити, що Національний банк України розпочав вивчення можливості випуску власної цифрової валюти (е-гривні) ще наприкінці 2016 р. У 2018 р. було запущено пілотний проєкт використання електронних грошей, а 30.06.2021 вже прийнято Закон України «Про платіжні послуги», який у тому числі регламентує загальні принципи випуску цифрових грошей НБУ.

Прийнято вважати, що централізований випуск цифрових валют здатний серйозно змінити фінансову систему, незважаючи на міждержавні відмінності. Так, економічно розвинуті країни розгляда-

Таблиця 1

Облік еквівалентів грошових коштів розпорядників бюджетних коштів

Зміст операції	Дебет	Кредит	Підстава для запису
Визнано еквіваленти грошових коштів унаслідок розміщення тимчасово вільних грошових коштів на депозитному рахунку до запитання	2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»	2313 «Реєстраційні рахунки»	Платіжне доручення, виписка з реєстраційного рахунка, виписка з депозитного рахунка
Нараховано відсотки на суму депозиту	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»	Розрахунок або бухгалтерська довідка
Приєднано відсотки до депозиту за умовами депозитного договору	2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	Виписка з депозитного рахунка
Списано еквіваленти грошових коштів унаслідок витребування депозиту на вимогу розпорядника	2313 «Реєстраційні рахунки»	2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»	Платіжне доручення, виписка з депозитного рахунка, виписка з реєстраційного рахунка

Джерело: розроблено автором

ють цифрову валюту як інструмент підвищення ефективності внутрішніх платежів і засіб посилення фінансової стабільності. Проте не все так однозначно. Наприклад, Швеція позиціює е-крану як інструмент захисту національної валюти (на тлі потужної конкуренції з боку приватних грошових ініціатив великих технологічних компаній на платіжному ринку) та гарантію конфіденційності та некомерціалізації персональних даних громадян – користувачів оцифрованої готівки. Аналогічні ініціативи впроваджують Японія, Франція та Швейцарія. Натомість американська ФРС до 2021 р. мала скептичну позицію та не вбачала значимих позитивних ефектів від запровадження цифрової валюти і лише у 2022 р. планує провести дискусію і випустити звіт із цього приводу.

Країни, економіки яких розвиваються, переслідують мету досягнення фінансової інклюзивності та випереджаючого економічного розвитку власних економік. Зокрема, в Україні з е-гривнею пов'язуються перспективи поліпшення макроекономічної і фінансової стабільності (унаслідок мінімізації трансакційних витрат для держави та бізнесу); формування платіжної інфраструктури для розвитку орієнтованих на бізнес та споживачів інноваційних програмних продуктів; контрольованого цільового спрямування грошових потоків («розумні» гроші) тощо.

За функціоналом електронні гроші, емітовані національним банком, повністю відповідають готівковій національній валюті і можуть безперешкодно використовуватися для операційних платежів, інвестицій, накопичення (як власне грошові кошти, а не дохідний інструмент). При цьому вони акумулюються винятково на електронних рахунках, між якими відбувається їх обіг. Їхньою відмінністю від безготівкових платежів є неперсоніфікованість і конфіденційність, оскільки списання коштів проводиться з електронного гаманця, який ідентифікується за власним номером. Більше того, завдяки

використанню технології блокчейн грошові платежі з використанням електронних грошей захищені від підробки та фальсифікацій. Саме на її основі також працює перша світова криптовалюта – біткоїн. Однак суттєвою відмінністю криптовалют від електронної гривні є централізована емісія та встановлення правил обігу щодо останньої НБУ, на відміну від децентралізованої емісії (майнінгу) криптовалют. Тобто е-гривня виступає додатковим платіжним засобом, аналогом готівкових коштів для суб'єктів господарювання та населення, тому рано чи пізно повинна бути освоєна суб'єктами державного сектору.

На жаль, чинний Плану рахунків бухгалтерського обліку зовсім не пристосований до ведення бухгалтерського обліку нетрадиційних валют. Тоді як у комерційному секторі, згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627, для обліку електронних грошей у складі рахунку 33 «Інші кошти» передбачено окремий субрахунок 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

Розпорядники бюджетних коштів із цією метою можуть використати рахунок 2217 «Електронні гроші», додатково відкритий до рахунку 221 «Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів», незважаючи його деяку суперечність. Насамперед, йдеться про те, що Порядок застосування плану рахунків і Типова кореспонденція не передбачають можливість кореспонденції цього субрахунку з рахунками другого класу та розрахунків за податками й платежами, а це ускладнює методику обліку операцій із використанням електронних грошей на базі неперсоніфікованих смарт-карт та потребує внесення відповідних змін до нормативних актів.

Припускаючи за умовчанням активний статус рахунку «Електронні гроші», режим його використання передбачає проведення записів про грошові надходження за його дебетом, а грошові видатки –

за кредитом. Комісійні у зв'язку з обслуговуванням грошового потоку з використанням електронного гаманця пропонуємо обліковувати у складі інших витрат за обмінними операціями на однойменному рахунку 84 «Інші витрати за обмінними операціями».

Узагальнено описану методику в табл. 2.

З урахуванням того, що заключною стадією обліку грошових потоків є їх розкриття у фінансовій звітності суб'єктів державного сектору, а саме у звіті про рух грошових коштів (форма № 3-дс), існує необхідність аналізу якості звітнього розкриття та окреслення перспектив її поліпшення. Відповідно до сьомого розділу НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», інформація про грошові потоки суб'єктів державного сектору наводиться у звіті розгорнуто у розрізі видів економічної діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової. Причому грошові потоки операційної діяльності додатково групуються на грошові надходження і видатки за обмінними та необмінними операціями суб'єкта державного сектору.

Варто зазначити, що формування й узагальнення даних для аналізованого звіту вважаються одними з найскладніших порівняно з іншими формами фінансової звітності з огляду на відсутність необхідної інформації в типових формах первинної документації. Як правило, рух грошових коштів, відображений на рахунках 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти» та 23 «Грошові кошти на рахунках», не містить деталізації за видами діяльності. Тому, як варіант, суб'єкти державного сектору можуть реєструвати в касових і банківських документах одночасно з кореспондуючими рахунками вид господарської діяльності з метою належного узагальнення даних у касовій книзі та регістрах синтетичного обліку (меморіальних ордерах № 1, № 2 та № 3), де потрібно також виділити окремі позиції для фіксації цих сум у розрізі видів господарської

діяльності. Альтернативним варіантом убачається проміжне групування інформації для заповнення відповідних рядків звіту про рух грошових коштів шляхом ведення окремих накопичувальних карток аналітичного обліку.

Оскільки за вимогами стандарту НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» не включаються до звіту про рух грошових коштів негрошові операції, потребує вирішення проблема з урахуванням відновлених касових видатків за операціями, що пов'язані з надходженнями у натуральній формі. Чинний порядок обліку передбачає одночасне врахування таких надходжень на матеріальних рахунках та на рахунках обліку грошових коштів (спеціальному реєстраційному рахунку) з метою касового виконання бюджету, проте такі надходження ні за містом, ні за формою не можуть уважатися грошовими. Отже, Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі (Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307) передбачено імперативну норму щодо подання інформації про рух коштів на реєстраційному рахунку за операціями безоплатного надходження активів, робіт, послуг у складі вхідних грошових потоків від необмінних операцій (рядок «Інші надходження від необмінних операцій»), незважаючи на їх негрошову природу. Окрім того, відповідна інформація наводиться у довідкових рядках: «Надходження в натуральній формі» – за операціями з безкоштовного отримання активів, послуг (робіт) у грошовому виразі та «Витрати в натуральній формі» – у частині витрат на придбання активів, послуг (робіт) у натуральній формі в грошовому виразі.

Також на основі дослідження міжнародної облікової практики суб'єктів державного сектору перспективним напрямом убачається розвиток звітності про грошові потоки. На наше переконання, у сучасних умовах директивне закріплення лише

Таблиця 2

Облік грошових потоків на базі електронних грошей розпорядників бюджетних коштів

Зміст операції	Дебет	Кредит	Підстава для запису
Поповнено з реєстраційного рахунку електронний гаманець (платіжну смарт-картку)	2217 «Електронні гроші»	2313 «Реєстраційні рахунки»	Платіжне доручення, виписка з реєстраційного рахунка, виписка з системи електронних грошей (акт приймання-передачі)
Списано комісію за поповнення платіжної смарт-картки	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2313 «Реєстраційні рахунки»	Платіжне доручення, виписка з реєстраційного рахунка
Оплачені товари та послуги з електронного гаманця (платіжної смарт-картки)	621 «Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів»	2217 «Електронні гроші»	Платіжне доручення, виписка з системи електронних грошей
Погашено електронні гроші при закритті електронного гаманця (платіжної смарт-картки)	2313 «Реєстраційні рахунки»	2217 «Електронні гроші»	Виписка з реєстраційного рахунка, виписка з системи електронних грошей (акт приймання-передачі)

Джерело: розроблено автором

одного методу оцінки грошових потоків, як це має місце за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», не повною мірою задовольняє потреби зацікавлених користувачів. Окрім того, проблема посилюється з огляду на неповну узгодженість основних форм фінансової звітності в питаннях класифікації господарських операцій суб'єктів державного сектору та генерованих ними грошових потоків за видами діяльності на операційні, інвестиційні та фінансові, а також можливості позасистемного обліку грошових потоків від надзвичайних подій.

Теоретично існує два методи формування звітності про грошові потоки: прямий і непрямий, причому корінь відмінностей криється у поданні інформації про грошові потоки від операційної діяльності суб'єктів державного сектору. Так, використання прямого методу ґрунтується на розкритті основних видів валових грошових надходжень і виплат. Безперечними перевагами такого підходу є: наочна ілюстрація основних джерел надходжень та напрямів відтоку грошових коштів; можливість робити оперативні висновки щодо достатності грошових коштів для оплати прийнятих зобов'язань; аналітичний потенціал, що забезпечується можливістю порівняння з кошторисом чи бюджетом грошових надходжень і виплат. Попри всі переваги прямого методу варто відзначити його труднощі, пов'язану з необхідністю попереднього аналізу облікових записів щодо руху грошових коштів із метою класифікації грошових потоків за видами діяльності (операційної, фінансової або інвестиційної), а також цілковиту неприйнятність для зовнішніх користувачів, які не мають доступу до облікових даних.

У цій ситуації більш універсальним способом для побудови звіту про рух грошових коштів суб'єктів державного сектору може стати використання інших форм фінансової звітності з відповідними коректуваннями, відоме як непрямий метод. Його перевагою є те, що він розкриває взаємозв'язок між отриманим результатом виконання кошторису (профіцит або дефіцит) і зміною абсолютної величини грошових коштів. Непрямий метод передбачає коригування фінансового результату на вплив операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочень або нарахувань минулих чи майбутніх грошових потоків щодо операційної діяльності, а також грошових потоків від інвестиційної чи фінансової діяльності. Водночас цей метод дає змогу аналізувати взаємозв'язки між різними видами діяльності суб'єктів державного сектору. У довгостроковій перспективі непрямий метод підготовки звіту про рух грошових коштів дає змогу виявити заморожені грошові кошти і, відповідно, вжити заходів задля їх мобілізації в господарський обіг.

Ми схильні підтримувати думку, що вибір доцільного методу подання грошових потоків суб'єкта державного сектору у фінансовій звітності повинен передбачати альтернативи, і в кожному конкретному випадку він залежить від цілей формування звітності та домінуючих інформаційних запитів користувачів фінансових звітів.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, перспективний розвиток бухгалтерського обліку грошових потоків суб'єктів державного сектору в сучасних економічних умовах неможливий без їх чіткої ідентифікації на основі статистичного або динамічного (визначеного нами як пріоритетного) підходів. При цьому сутнісні характеристики грошових потоків визначаються формами існування грошових коштів, які, окрім традиційних (готівка та кошти на рахунках), сьогодні включають новітні фінансові інструменти (еквіваленти грошових коштів, електронні гроші). Широке залучення останніх у господарський обіг суб'єктів державного сектору потребує розроблення методики їх бухгалтерського обліку на різних технологічних етапах обробки облікової інформації.

На основі аналізу професійних суджень нами обґрунтовано базову схему визнання та організації поточного обліку еквівалентів грошових коштів та електронних грошей для суб'єктів державного сектору. На технологічному етапі підсумкового обліку грошових потоків перспективний розвиток убачається у поліпшенні якості та поглибленні аналітичності розкриття інформації про грошові потоки у звіті про рух грошових коштів суб'єктів державного сектору.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Єфименко Т.І., Бариніна М.В., Гапоненко Л.В. Реформування бухгалтерського обліку та фінансового контролю в державному секторі України : науково-методичні матеріали. Київ : Академія фінансового управління, 2014. 54 с.
2. Ловінська Л.Г., Сушко Н.І., Свірко С.В. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : монографія : у 2-х т. Т. 1. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів. Київ : Академія фінансового управління, 2013. 572 с.
3. Сторожук Т.М., Занько Б.М., Колісник О.П. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні : монографія. Ірпінь : УДФСУ, 2021. 256 с.
4. Ценклер Н.І., Вигівська І.М., Макарович В.К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 2(43). С. 75–81.
5. Хмелюк А., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрями реформування. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30. № 3. С. 205–211.

6. Шевчук В.О., Орел І.В. Облік грошових коштів у бюджетних установах. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 41. С. 244–250.

7. Цятковська О. Операції з грошовими коштами. *Баланс – Бюджет*. 2018. № 12. С. 79–87.

8. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 31.12.2021).

9. Ван Хорн Джеймс С., Вахович Джон М. мл. *Основи фінансового менеджмента*. Москва : Діалектика, 2020. 1056 с.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 2 «Звіт про рух грошових коштів». URL: [195.78.68.18/minfin/document/81055/9a.pdf](https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja) (дата звернення: 31.12.2021).

REFERENCES:

1. Yefymenko T.I., Barynina M.V., Haponenko L.V. (2014) Reformuvannia bukhhalterskoho obliku ta finansovoho kontroliu v derzhavnomu sektori Ukrainy: naukovo-metodychni materialy [Reform of accounting and financial control in the public sector of Ukraine: scientific and methodological materials]. Kyiv: DNU «Akademiia finansovoho upravlinnia». (in Ukrainian)

2. Lovinska L.G., Sushko N.I., Svirko S.V. (2013) Bukhhalterskyi oblik i kontrol derzhavnoho sektoru v umovakh modernizatsii upravlinnia derzhavnymy finansamy: monohrafiia: u 2-kh t. T. 1. Reformuvannia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv. [Accounting and control of the public sector in terms of modernization of public finance management: monograph: in 2 volumes. Vol. 1. Reforming accounting in the public sector in accordance with international standards]. Kyiv: National Academy of Financial Management. (in Ukrainian)

3. Storozhuk T.M., Zanko B.M., Kolisnyk O.P. (2021). Rozvytok bukhhalterskoho obliku ta opodatkuvannia v Ukraini: monohrafiia [Development of accounting and taxation in Ukraine: monograph]. Irpin: UDFSU. (in Ukrainian)

4. Tsenkler N.I., Vyhivska I.M., Makarovych V.K. (2019) Tendentsii rozvytku bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: mizhnarodnyi kontekst [Trends in the development of accounting in the public sector: the international context]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, issue 2 (43), pp. 75–81. (in Ukrainian)

5. Khmeliuk A., Donskykh N. (2020). Udoskonalennia bukhhalterskoho obliku v biudzhetsnii sferi: perspektyvni napriamy reformuvannia [Improving accounting in the budget sphere: promising areas of reform]. *Ekonomichnyi analiz*, T. 30, no. 3, pp. 205–211. (in Ukrainian)

6. Shevchuk V.O., Orel I.V. (2014) Oblik hroshovykh koshtiv u biudzhetsnykh ustanovakh [Accounting for cash in budgetary institutions]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, no. 41, pp. 244–250. (in Ukrainian)

7. Tsiatkovska O. (2018) Operatsii z hroshovymy koshtamy [Cash transactions]. *Balans – Biudzheth*, no. 12, pp. 79–87. (in Ukrainian)

8. National regulations (standards) of accounting in the public sector. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (accessed 31 December 2021). (in Ukrainian)

9. Van Horn Dzhejms S., Vahovich Dzhon M. ml. (2020) *Osnovy finansovogo menedzhmenta* [Fundamentals of financial management]. Moscow: Dialektika. (in Russian)

10. International Accounting Standard for Public Sector 2 «Cash Flow Statement». DOI: [195.78.68.18/minfin/document/81055/9a.pdf](https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja) (accessed 31 December 2021). (in Ukrainian)