

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-
контрольного процесу складання бухгалтерського балансу державної
установи**

Виконала:

Кардашева Аліна Андріївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Інна Миколаївна
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Журбенко Наталія Михайлівна
начальник планово – фінансового відділу
Сумського національного аграрного університету

Суми – 2023

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » листопада

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Кардашевій Аліні Андріївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-контрольного процесу складання бухгалтерського балансу державної установи

2. База практичного дослідження:

Департамент агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації
керівник роботи **Назаренко Інна Миколайович, д.е.н., професор**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від 12.01. 2023 р. № 71-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 22 грудня 2023 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність,
законодавчо - нормативні акти з питань обліку і контролю, монографії, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і контролю.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

визначити функціональне призначення бухгалтерського балансу в процесі управління підприємством; узагальнити нормативне регулювання ключових питань, пов'язаних з складанням бухгалтерського балансу; сформулювати теоретичні підходи відповідно до тематики дослідження; провести організаційно-економічну характеристику підприємства; представити практичні аспекти складання балансу та запропонувати напрями удосконалення; розглянути особливості контрольного процесу формування показників балансу державної установи; сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	листопад 2022 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2022 р. - січень 2023 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	лютий-липень 2023 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2023 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	жовтень-листопад 2023 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	листопад 2023 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	11-14 грудня 2023 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	14-21 грудня 2023 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	22 грудня 2023 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	22-25 грудня 2023 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	26 грудня 2023 р.	

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Аліна КАРДАШЕВА

Керівник роботи

Інна НАЗАРЕНКО

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНІК

Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Кардашева А.А. Теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-контрольного процесу складання бухгалтерського балансу державної установи. Рукопис кваліфікаційної роботи. Суми. 2023.

Кваліфікаційна робота спрямована на обґрунтування теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-контрольного процесу складання бухгалтерського балансу державної установи, а також ідентифікації напрямів удосконалення в контексті тематики дослідження, які з практичної точки зору дозволять удосконалити процес організації бухгалтерського обліку та документального оформлення результатів аудиту.

У роботі узагальнені теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-контрольного процесу складання бухгалтерського балансу державної установи. Автором проведена організаційно-економічна характеристика досліджуваного суб'єкта підприємництва. У роботі аналізуються сучасні теоретичні підходи до облікового процесу та методики складання бухгалтерського балансу з урахуванням специфіки діяльності державних установ.

Автор досліджує нормативно-правову базу, що регулює складання бухгалтерського звіту державних установ, зокрема враховуючи особливості державного сектору. Особлива увага приділяється питанням контролю та внутрішнього аудиту в процесі формування фінансової звітності.

У роботі детально розглянуто процесу складання бухгалтерського балансу державної установи, ідентифіковано недоліки які мають місце. Представлено концептуалізацію процесу розробки облікової політики у частині процесу складання бухгалтерського балансу державної установи, яка передбачає методичну, технічну, організаційну складові, що сприятиме удосконаленню змісту облікової політики у частині використання чинних нормативних документів, а також забезпечить підвищення рівня аналітичності зазначеного нормативного документу, що є позитивним для управлінського процесу бізнес-суб'єктом.

Представлено характеристику системи внутрішнього контролю підприємства за складанням бухгалтерського балансу державної установи.

Узагальнено ключові питання інвентаризації, які зафіксовані у Обліковій політиці. Охарактеризовано етапи інвентаризаційного процесу у досліджуваному підприємстві.

Охарактеризовано особливості аудиту бухгалтерського балансу державної установи. Визначено види та проведено характеристику загроз щодо дотримання етичних принципів аудитором у процесі аудиторської перевірки. Подано етапізацію аудиторської перевірки бухгалтерського балансу державної установи, яка є складовою загального аудиту фінансової звітності та для якої характерними є всі етапи аудиту, оскільки знаходить своє відображення у меті, передбачає наявність відповідного інформаційного забезпечення, виконання відповідних процедур, отримання аудиторських доказів та їх оцінку, а також аргументування інформації, що є компонентою загальної думки аудитора. Надано пропозиції щодо доцільності використання автоматизованого підходу щодо формування показників бухгалтерського балансу за рахунок використання спеціалізованого програмного забезпечення ISpro, що, своєю чергою, дозволить адаптувати організацію облікового процесу до умов цифровізації.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бухгалтерський баланс, облікова політика, фінансова звітність.

ABSTRACTS

Kardasheva A.A. Theoretical, methodological and practical aspects of the accounting and control process of drawing up the balance sheet of a state institution. Manuscript of qualification work. Sumy. 2023.

The qualification work is aimed at substantiating the theoretical, methodological and practical aspects of the accounting and control process of drawing up the balance sheet of a state institution, as well as identifying areas of improvement in the context of the research topic, which from a practical point of view will improve the process of organizing accounting and documenting the results of the audit.

The paper summarizes the theoretical, methodological and practical aspects of the accounting and control process of preparing the balance sheet of a public institution. The author has made an organizational and economic characterization of the studied business entity. The paper analyzes modern theoretical approaches to the accounting

process and methods of preparing the balance sheet, taking into account the specifics of the activities of public institutions.

The author examines the legal framework governing the preparation of financial statements of public institutions, in particular, taking into account the peculiarities of the public sector. Particular attention is paid to the issues of control and internal audit in the process of financial reporting. The paper examines in detail the process of preparing the balance sheet of a public institution, identifies the existing shortcomings. The article presents a conceptualization of the process of developing an accounting policy in terms of the process of preparing the balance sheet of a public institution, which provides for methodological, technical, organizational components, which will help to improve the content of the accounting policy in terms of using existing regulatory documents, as well as increase the level of analytical content of the said regulatory document, which is positive for the management process of a business entity.

The article describes the characteristics of the enterprise's internal control system over the preparation of the balance sheet of a public institution. The key issues of inventory, which are fixed in the Accounting Policy, are summarized. The stages of the inventory process in the studied enterprise are characterized.

The peculiarities of auditing the balance sheet of a state institution are characterized. The types of threats to the auditor's compliance with ethical principles in the process of audit are identified and characterized. The stages of the audit of the balance sheet of a public institution, which is a component of the general audit of financial statements and which is characterized by all stages of the audit, are presented, since it is reflected in the purpose, provides for the availability of appropriate information support, the implementation of relevant procedures, obtaining audit evidence and its evaluation, as well as substantiation of information that is a component of the auditor's general opinion. Proposals are made on the expediency of using an automated approach to the formation of balance sheet indicators through the use of specialized ISpro software, which, in turn, will allow adapting the organization of the accounting process to the conditions of digitalization.

Keywords: accounting, balance sheet, accounting policy, financial statements.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ	11
1.1 Функціональне призначення бухгалтерського балансу в процесі управління підприємством	11
1.2 Нормативне регулювання ключових питань пов'язаних з складанням бухгалтерського балансу	15
1.3 Теоретико - методологічні підходи до процесу складання бухгалтерського балансу	19
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУ СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ	28
2.1 Організаційно – економічна характеристика Департаменту агропромислового розвитку сумської обласної державної адміністрації	28
2.2 Практичні аспекти складання балансу	36
2.3 Напрями вдосконалення структури балансу державної установи	41
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬНИЙ ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ БАЛАНСУ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ	47
3.1 Організаційно-методичні аспекти контрольного процесу формування показників балансу	47
3.2 Практичні аспекти контрольного процесу формування показників балансу	54
3.3 Пріоритетні напрямки вдосконалення контрольного процесу формування показників балансу	66
ВИСНОВКИ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	82
ДОДАТКИ	86

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах глибоких трансформацій у галузі фінансового управління та з обліково-контрольного забезпечення функціонування державних установ набувають особливого значення теоретико-методичні та практичні аспекти формування та складання форми 1 – дс "Баланс". Ця форма, яка є ключовим елементом системи бухгалтерського обліку, визначає фінансовий стан та ефективність використання ресурсів державних установ. Обліково-контрольний процес є необхідним інструментом для забезпечення прозорості, достовірності та ефективності управління державними ресурсами. Головна роль форми 1 – дс "Баланс" полягає в забезпеченні комплексного аналізу фінансового стану установи, її зобов'язань та активів, а також результатів її діяльності.

На сьогодні важливість та необхідність аудиту фінансової звітності (в т.ч. форми 1 - дс «Баланс» пояснюється тим, що перевірка спрямована не тільки на підтвердження достовірності показників, але й особлива увага акцентується на оцінці можливості функціонування підприємства на безперервній основі, що є актуальним в сучасних турбулентних умовах. Тому, питання обліково-контрольного процесу складання балансу підприємства є постійно актуальним у науковому соціумі.

Наукову платформу в системі досліджень різних ключових аспектів обліково-контрольного процесу складання балансу підприємства формують наукові доробки Бутинця Ф.Ф. [1], Куруся Л.О. [9], Лемішовської О.С. [10], Махоніної К.Д. [11], Метелиці В.М. [12].

Зв'язок роботи з науковою темою. Кваліфікаційна робота виконувалася в межах науково-дослідної теми Сумського національного аграрного університету кафедри обліку і оподаткування: «Обліково-інформаційне забезпечення діагностики діяльності бізнес-суб'єктів (номер державної реєстрації 0119U103685)».

Мета і завдання дослідження. Метою написання кваліфікаційної роботи є дослідження організаційно-методичних засад обліково-контрольного процесу

складання бухгалтерського балансу та обґрунтування пріоритетних напрямів вдосконалення в контексті тематики дослідження.

Відповідно, завданнями написання кваліфікаційної роботи є:

- визначення функціонального призначення бухгалтерського балансу в процеси управління підприємством;
- характеристика нормативного регулювання ключових питань пов'язаних з складанням бухгалтерського балансу;
- деталізація теоретико - методологічних підходів до процесу складання бухгалтерського балансу;
- проведення організаційно – економічної характеристика Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації;
- характеристика практичних аспектів складання балансу підприємства;
- обґрунтування напрямів вдосконалення структури балансу державної установи;
- ідентифікація організаційно-методичних аспектів контрольного процесу формування показників балансу підприємства;
- характеристика практичних аспектів контрольного процесу формування показників балансу
- обґрунтування пріоритетних напрямів вдосконалення контрольного процесу формування показників балансу

Об'єктом дослідження є обліково-контрольний процес складання балансу підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, концептуальних і практичних аспектів, пов'язаних з складанням та аудитом бухгалтерського балансу.

Методи дослідження. У процесі написання кваліфікаційної роботи було використано значну кількість методів наукового дослідження, а саме: абстрактно-логічні, групування, економіко-математичні, порівняння, графічні, узагальнення, конкретизації, деталізації, аналіз літературних джерел, аналіз даних та ін.

Інформаційна база дослідження. Інформаційну базу дослідження становлять нормативні документи та журнали, які включені до міжнародних наукометричних баз Scopus, дані річної фінансової звітності досліджуваного підприємства за період 2020 – 2022 рр., бухгалтерські документи, інтернет-ресурси, власні наукові напрацювання та ін.

Елементи наукової новизни. Результати наукового дослідження мають елементи наукової новизни та полягають в обґрунтуванні положень, яким притаманний статус «набуло подальшого розвитку», а саме:

- обґрунтування теоретико – методичні аспекти складання бухгалтерського балансу державної установи, сутність якого зводиться до ідентифікації функціонального призначення бухгалтерського балансу в процесі управління підприємством; узагальнення нормативного регулювання щодо методики його складання;
- дослідження напрямів удосконалення структури бухгалтерського балансу державної установи, які передбачають створення додаткових категорій, щоб надати більш детальну інформацію про конкретні типи активів чи зобов'язань, виокремлення інформації для відображення господарських операцій за загальним та спеціальним фондами, а також узагальнення в окремому розділі інформації щодо контрактних зобов'язань, оренди або довгострокових угод;
- обґрунтування доцільності використання автоматизованого підходу щодо формування показників бухгалтерського балансу за рахунок використання спеціалізованого програмного забезпечення ISpro, що, своєю чергою, дозволить адаптувати організацію облікового процесу до умов цифровізації;
- дослідження доцільності удосконалення процесу організації системи внутрішнього контролю, яка передбачатиме чіткий механізм взаємодії системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, що дозволить на практиці не тільки мінімізувати помилки, а й знайти оптимальні способи удосконалення обліково-контрольного процесу в цілому.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення кваліфікаційної роботи можуть бути прийняті до впровадження в освітній процес,

а також в практичну діяльність досліджуваного підприємства, що підтверджено довідкою.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною працею, наукові положення та висновки, які представлені в роботі, одержані здобувачем вищої освіти особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні результати наукових досліджень були обговорені на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: I Міжнародна науково-практична конференція «Current issues of science and integrated technologies» (Італія, 10-13 січня 2023 р.), Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (м. Суми, 22 листопада 2022 р.), Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти» (м. Одеса, 18 листопада 2022 р.)

Публікації. Основні результати кваліфікаційної роботи викладено в 4 наукових працях загальним обсягом 1,38 ум. друк. арк.

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи – 68 сторінки, робота містить 12 таблиць, 11 рисунків. Список використаних джерел налічує 31 джерело.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ

1.1 Функціональне призначення бухгалтерського балансу в процесі управління підприємством

Бухгалтерська звітність виконує роль важливого інструменту для процесу управління підприємством і має кілька функціональних призначень, які допомагають керівництву прийняти обґрунтовані рішення і моніторити фінансове положення організації і взаємодіяти з ним. Лемішовська О.С вважає, що розвиток балансу в процесі розвитку системи обліку та звітності викристалізувався із формальної структури і змісту та набув визначеного статусу функціонально-прикладного засобу; із джерела внутрішньої інформації він переріс у джерело даних для зовнішніх користувачів. На сьогодні балансове узагальнення займає першочергове місце у звітності підприємства [10]. Фінансова звітність повинна бути доцільною і має відображати фінансовий стан та досягнені результати діяльності, щоб дозволити приймати якісні рішення. Якість фінансової звітності підвищиться внаслідок того, оскільки інформація буде перевірена, своєчасною та зрозумілою.

Унікальність бухгалтерського балансу забезпечується таких принципах:

- 1) принцип подвійного запису: кожна фінансова подія реєструється двома обліковими записами – дебет та кредит; це забезпечує баланс між активами та пасивами підприємства;
- 2) принцип єдиного грошового вимірника: стан підприємства повинні відображатися в одній валюті, при цьому активи і пасиви можуть бути оцінені за різними курсами валют;

3) принцип достовірності: бухгалтери повинні надавати об'єктивну та надійну інформацію у фінансових звітах; інформація повинна відображати реальну сутність та економічний зміст операцій;

4) принцип історичної вартості: активи та пасиви оцінюються на основі їхньої історичної вартості (вартості на момент придбання або створення), а не на основі ринкової вартості;

Перераховані принципи фінансового звіту є його основою і гарантують однорідність та об'єктивність ведення обліку на підприємстві, що в свою чергу забезпечує створення ясного огляду фінансового стану організації на конкретну дату.

У сучасному глобальному існує широкий спектр зовнішніх груп людей, які зацікавлені у фінансовій інформації. Фінансові звіти, які можуть отримати зовнішні користувачі, як правило, є ретроспективними та повідомляють про те, що сталося в минулому. Зовнішньому користувачеві доведеться використовувати фінансові звіти, щоб спробувати передбачити, що може статися в майбутньому. Такий аналіз керівництва з зовнішніми користувачами потрібен для ефективного контролю за господарською діяльністю.

Високоякісна фінансова інформація забезпечить довіру інвесторів і кредиторів до неї, що додасть їм впевненості для прийняття правильних інвестиційних рішень. Основними користувачами бухгалтерського балансу в державних установах можуть бути:

1) урядові органи: бухгалтерський баланс державної установи інформує про фінансове положення, що може служити основою для прийняття рішень щодо бюджету, фінансового контролю та регулювання;

2) аудитори та ревізори: з метою забезпечення відповідності законодавству та стандартам бухгалтерського обліку, проводиться аудит та перевірка фінансової діяльності державної установи;

3) інші державні установи: для здійснення контролю, аналізу і планування спільних проектів.

Незважаючи на те, що фінансова звітність має на меті прийняття рішень, вона також має на меті показати результати управління управлінському персоналу, іншими словами, відповідальність керівництва за довірені йому ресурси. Можна стверджувати, що фінансові звіти та детальне відображення показників, надають інформацію, необхідну користувачам для оцінки управління. Однак, багато користувачів також стурбовані тим, як організація виконує фінансові плани, через те, як ними керують, як регулюються відносини з інвесторами, а також довгостроковими питаннями стійкості. Отже, фінансові звіти поширюються на сфери корпоративного управління, корпоративної соціальної відповідальності.

Основні завдання бухгалтерського балансу у контексті управління підприємством включають:

1) відтворення фінансового положення: бухгалтерський баланс об'єктивно інформує щодо фінансового стану підприємства на певний момент часу; він відображає активи, пасиви та капітал, який належить підприємству, дозволяючи керівництву та стейкхолдерам аналізувати його фінансову стабільність та ліквідність;

2) оцінка ризиків та можливостей: бухгалтерський баланс допомагає ідентифікувати фінансові ризики та можливості для підприємства;

3) планування і бюджетування: бухгалтерський баланс є важливим джерелом для розробки фінансових планів та бюджетів підприємства; баланс допомагає визначити, які ресурси доступні для майбутнього напрямку розвитку та діяльності;

4) моніторинг та контроль: підприємство використовує баланс для відстеження змін у фінансовому положенні, порівнюючи дані з попередніми періодами; керівництво може виявити негативну динаміку та вжити заходів для її вирішення;

5) прийняття стратегічних рішень: інформаційне забезпечення бухгалтерського балансу допомагає визначити чи потрібно змінювати напрямки діяльності, інвестувати в нові проекти або зменшувати витрати;

6) звітність перед зацікавленими сторонами: бухгалтерський баланс – важливий елемент фінансових звітів перед інвесторами, кредиторами, акціонерами; він дозволяє провести аналіз фінансового положення та перспектив підприємства перед прийняттям рішень щодо вкладення коштів або кредитування;

7) виконання вимог законів: бухгалтерський баланс служить документом, який дозволяє підприємству виконувати вимоги законів і нормативних актів щодо фінансових звітів.

Баланс бюджетної організації характеризується як найголовніший інструмент для результативного фінансового управління та зміцнення фінансової стійкості. Бюджетні організації є неприбутковими установами, тому баланс такого підприємства має особливості у фінансовому управлінні.

У своїй роботі Л.О. Курусь стверджував, що сучасні підходи до визначення, оцінки та представлення компонентів у балансі бюджетних установ розвивалися етапами, проходячи складний процес апробації та пошуку компромісу між потребами користувачів у інформації, труднощами в обліковій роботі та об'єктивністю врахування впливу світових економічних процесів [9].

Основна економічна сутність балансу неприбуткової установи включає наступні аспекти:

1) активи неприбуткової установи включають різні ресурси та активи, якими вона володіє; прикладом можуть бути фінансові резерви, нерухомість, обладнання, інвестиції, майно та інше;

2) пасиви неприбуткової установи включають фінансові зобов'язання та зобов'язання перед постачальниками та іншими стейкхолдерами; як приклад: позики, борги, заборгованості та інші зобов'язання;

3) капітал, який має підприємство, показує різницю між активами та пасивами і вказує на обсяг коштів, які вкладено в установу з урахуванням цілей досягнення її місії та цілей;

4) бухгалтерський баланс визначає яким чином фінансується неприбуткова установа; як приклад: цільове фінансування та інші джерела;

5) неприбуткові установи також відстежують свою ліквідність з метою готовності до виплати зобов'язань, що належать сплаті в найближчий період; даний процес важливий для забезпечення стабільного функціонування та виконання місії установи;

6) бухгалтерський баланс інформує так, що допомагає розробляти стратегічні плани та приймати рішення майбутніх перспектив та фінансової стабільності.

Таким чином, підсумуємо, що для неприбуткових організацій фінансовим успіхом є не величина прибутку, а ефективне досягання цілей та планів.

1.2 Нормативне регулювання ключових питань пов'язаних з складанням бухгалтерського балансу

Протягом своєї історії існування, бухгалтерський баланс розвивався та зазнавав змін, які привели до перетворення його суті та значущості в галузі обліку та економіки. Принципи та інші характеристики є лише складовою частиною фінансової звітності. Для забезпечення надійності системи та задоволення потреб користувачів необхідно постійно вдосконалювати нормативні акти, які регулюють цей процес.

Регулювання ключових аспектів складання бухгалтерського балансу ґрунтується на відповідних законах та стандартах бухгалтерського обліку. Це регулювання забезпечує стандартизований підхід до обліку фінансової інформації та гарантує дотримання прозорості та достовірності фінансової звітності підприємства. Методика формування балансу залежить від форми власності установи, оскільки це впливає на структуру та зміст даної фінансової звітності. Існує багато наукових джерел з практичним підходом до заповнення балансу форми 1-дс.

Початок удосконалення системи фінансової звітності виконання бюджетів був відзначений прийняттям відповідних документів, які передбачали покращення системи бухгалтерського обліку і звітності в усьому державному секторі. Ключові

заходи, необхідні для впровадження цієї модернізації, були визначені у Постанові Кабінету Міністрів України "Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки" від 16 січня 2007 року № 34 [25].

Національні законодавчі акти грають ключову роль у розумінні методологічного забезпечення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Здається важливим провести аналіз відповідних нормативних документів, які мають значення у контексті досліджуваного питання. Ключовим юридичним документом, який встановлює правові принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відповідно до цього Закону (згідно зі статтею 4), визначені основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, такі як повне відображення, автономія, послідовність, неперервність, нарахування, пріоритет сутності перед формою, єдиний грошовий вимірник та інші. Зокрема, у статті 2 зазначено, що цей Закон застосовується до всіх юридичних осіб, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності. Згідно з даною нормативною базою, головною метою здійснення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, достовірної та об'єктивної інформації про фінансовий стан, ефективність діяльності та оборот грошових коштів підприємства [22].

Бюджетний кодекс України під номером 2456-VI від 08.07.2010 року встановлює правові принципи реалізації бюджетної системи та основи взаємодії між різними етапами відносин між бюджетними установами та рівнями влади з метою ефективного планування, контролю за використанням фінансових ресурсів та управління міжбюджетними відносинами. Крім того, кодекс визначає юридичні наслідки для осіб або організацій, які порушують встановлені норми та правила у сфері бюджетної діяльності. Також він встановлює обов'язковий облік використання фінансових ресурсів, закладених у бюджетних асигнуваннях на різні сфери та програми, а також визначає вимоги щодо звітності, термінів та процедур

складання та подання звітності. В таблиці 1.1 представлена узагальнена інформація щодо НП(С)БО ДС, які регулюють бухгалтерський облік компонентів, що відображаються у формі 1 – дс "Баланс".

Таблиця 1.1 – Характеристика НП(С)БО ДС, які використовуються при веденні бухгалтерського обліку компонент, що відображаються в формі 1 – дс «Баланс»

НП(С)БО ДС	Опис
НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби»	Узагальнюючи інформацію в контексті даного нормативного документа, визначаються терміни, які надають інтерпретаційний зміст. Деталізуються особливості процесу визнання та первісної оцінки основних засобів у бухгалтерському контексті. Надаються конкретні відомості щодо підходів до зменшення корисності основних засобів, а також висвітлюються особливості обліку, пов'язані з їх вилученням та висвітлюванням інформації про них у Примітках до фінансової звітності.
НП(С)БО ДС 122 «Нематеріальні активи»	Формуються загальні принципи обліку нематеріальних активів, включаючи аспекти, що стосуються незавершених капітальних інвестицій у цю категорію нефінансових активів. Розглядаються питання, пов'язані з визнанням, оцінкою, переоцінкою після первісного визнання, амортизацією, зменшенням їх корисності, вибуттям та відображенням інформації про нематеріальні активи у Примітках до річної фінансової звітності.
НП(С)БО ДС 123 «Запаси»	Конкретизуються методи визнання, первісної оцінки та оцінки станом на дату балансу запасів, а також обґрунтовуються підходи до оцінки запасів у момент їх вибуття. Детально описуються особливості представлення інформації щодо балансової (облікової) вартості запасів в розрізі окремих кваліфікаційних груп. При цьому окремо розглядаються запаси, які відображаються за їх вартістю, яка визначається виключно за ціною реалізації, вартістю відновлення, а також запаси, передані у переробку або в заставу.
НП(С)БО ДС 128 «Зобов'язання»	Розгортає подробиці процедур визнання, оцінки та конкретизації інформації щодо цих об'єктів у додаткових розділах річної звітності про фінансовий стан.
НП(С)БО ДС 129 «Інвестиційна нерухомість»	Аргументує стандарти, що визначають розуміння ключових термінів, необхідних для чіткого тлумачення цього нормативного документа. Детально розглядаються основні елементи, які стосуються визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, її переміщення та вилучення з інвестиційного портфеля. Також вказуються конкретні умови, при яких об'єкт інвестиційної нерухомості підлягає визнанню та відображенню у Примітках до річної фінансової звітності.
НП(С)БО ДС 132 «Виплати працівникам»	Деталізує компоненти, які стосуються виплат працівникам, описуючи особливості, що стосуються визнання виплат при звільненні та надає інформацію про ці виплати у Примітках до річної фінансової звітності.

**Джерело: складено автором за матеріалами [14 – 19].*

Також існують інші правові документи, що визначають різноманітні аспекти, пов'язані із складанням та представленням фінансової звітності суб'єктами державного сектору. Норми, які регулюють організаційні питання, пов'язані з обліком активів, таких як грошові кошти і дебіторська заборгованість, а також зобов'язань, що відображаються у формі 1-дс "Баланс", розглядаються в Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ [21].

Особливості представлення інформації за статтями фінансової звітності органами, що відповідають за управління бюджетними коштами та іншими учасниками державного сектору, відображаються в правилах складання фінансової звітності в сфері державного управління [14].

Для вирішення питань, пов'язаних із структурою форм фінансової звітності, принципами її підготовки та подання в державному секторі, Міністерство фінансів України затвердило НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності». Цей нормативний документ обґрунтовує основні підходи щодо розробки облікової політики, принципи підготовки, визначає атрибути якості фінансових звітів, а також склад і її елементи. У цьому положенні також наведено документи, що відображають фінансовий стан, у вигляді додатків.

Особи, які мають право на отримання та управління бюджетними коштами, визначаються як розпорядники бюджетних коштів. Їм надані повноваження отримувати кошти з бюджету, укладати договори та ефективно використовувати бюджетні ресурси. Згідно зі статтею 58 Бюджетного Кодексу України, розпорядники бюджетних коштів зобов'язані готувати та надавати деталізовані звіти відповідно до єдиної методології звітності. Ці звіти включають фінансові звіти, інформацію про виконання бюджетних розрахунків та результати їхньої діяльності.

Отже, при проведенні бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності державні установи користуються нормативними документами, законодавчими актами та іншими регулятивними матеріалами, які визначають процес обліку та впливають на результати їхньої діяльності. Таким чином, для забезпечення ефективного управлінського обліку фахівці повинні керуватися

інформацією відповідно до встановлених правил, норм, інструкцій та законодавства з метою уникнення подання недостовірних даних. Дотримання цих нормативів сприяє забезпеченню якості та порівнянності фінансової звітності, а також виконанню вимог аудиторів та фінансових інституцій.

1.3 Теоретико - методологічні підходи до процесу складання бухгалтерського балансу

Аналіз процесу складання бухгалтерського балансу з теоретико – методичної позиції включає розгляд аспектів, що визначають складання цього ключового фінансового звіту організації. Основними аспектами цієї характеристики можуть бути наступними:

1) у нормативній базі надається огляд основних правил і стандартів бухгалтерського обліку, які визначають порядок формування бухгалтерського балансу. Це включає національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також внутрішні положення організації;

2) процедури та методи складання балансу – це засоби і техніки, які використовуються для визначення стану активів, зобов'язань та власного капіталу. Ці методи можуть охоплювати оцінку, амортизацію та інші аспекти;

3) класифікація активів і зобов'язань: принципи та критерії, які визначають, як різновиди активів та зобов'язань класифікувати, щоб належно розподілити їх між різними статтями;

4) процедура оцінки активів та зобов'язань визначає, яким способом здійснюється їх оцінювання;

5) особливості для певних галузей: розглядаються можливі варіації у визначенні балансових статей для різних галузей;

6) подання і документація: які вимоги визначають вигляду та організації бухгалтерського балансу, а також які документи повинні супроводжувати звіт;

7) аудит і перевірка: роль аудиторів і внутрішніх контролерів у процесі перевірки бухгалтерського балансу на достовірність та відповідність стандартам;

8) у контексті інформаційного змісту: бухгалтерський баланс використовується як для внутрішнього, так і для зовнішнього аналізу фінансового стану підприємства, а також для формування управлінських рішень.

Такий підхід до опису процесу складання бухгалтерського балансу дозволяє зрозуміти його теоретичну основу, структуру та методологію, що важливо для якісного і надійного фінансового обліку і звітності.

Основні методи складання балансу:

1) метод історичної вартості: за цим методом активи і зобов'язання в балансі відображаються на основі їх історичної вартості, тобто вартості на момент їх придбання або створення; цей метод підходить для більшості видів активів та зобов'язань;

2) метод ринкової вартості: за цим методом активи і зобов'язання в балансі оцінюються на ринковій вартості, тобто вартості, за якою їх можна було б продати на ринку на даний момент; цей метод особливо важливий для фінансових інструментів, таких як акцій та облігацій;

3) метод відновної вартості: використовується для оцінки деяких видів активів, які можуть бути відновлені або замінені; наприклад, вартість машини може бути оцінена як відновлення вартість її заміни на нову машину;

4) метод чистої вартості реалізації використовується для оцінки активів на основі їх очікуваної вартості продажу після врахування витрат на реалізацію; він часто використовується для оцінки запасів товарів;

5) метод амортизації: використовується для оцінки витрат на певний актив протягом його корисного використання; цей підхід сприяє розподілу вартості активу протягом різних фінансових періодів.

Вибір конкретного методу складання балансу залежить від природи активів та зобов'язань, особливостей організації та вимог, пов'язаних із бухгалтерським обліком. Багато організацій використовують комбінацію різних методів для оцінки різних показників у своєму балансі. На рисунку 1.1 наведено структуру бухгалтерського балансу бюджетної установи.

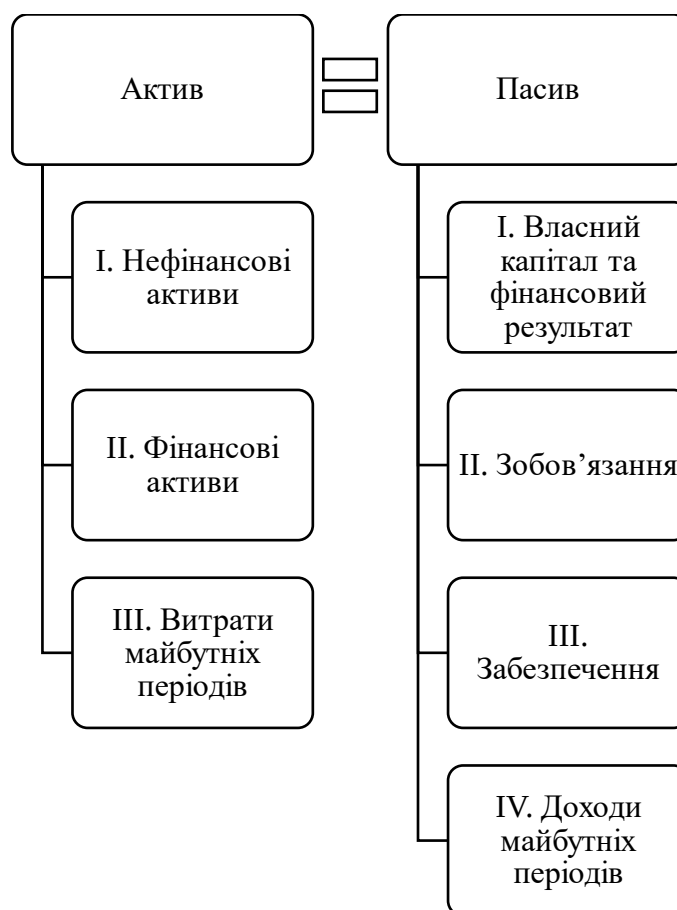


Рисунок 1.1 - Структура бухгалтерського балансу бюджетної установи

**Джерело: складено автором за даними форми 1 – дс Баланс.*

Отже, можна побачити, що форма балансу структурована таким чином, щоб не переривався зв'язок між активами, витратами та джерелами утворення.

У сфері державного сектору відзначається специфічна класифікація активів та зобов'язань. Основні категорії активів включають:

- 1) фінансові ресурси: ця категорія включає в себе бюджетні кошти, які перебувають у власності держави або під її контролем;
- 2) матеріальні активи: включають в себе нерухомість та матеріальні активи, які використовуються в діяльності державних установ;
- 3) нематеріальні активи: ця категорія включає в себе нематеріальні активи, такі як права на інтелектуальну власність, патенти, ліцензії.

Основні категорії зобов'язань включають:

- 1) довгострокові та короткострокові позики: державні органи мають право брати позики на різні строки для фінансування своєї діяльності;

2) державні установи можуть мати зобов'язання перед постачальниками товарів і послуг у формі фінансових зобов'язань;

3) зобов'язання фінансового характеру бюджету включають у себе зобов'язання щодо оплати соціальних виплат, пенсій, стипендій та інших витрат, які забезпечуються за рахунок коштів державного бюджету.

Національні стандарти бухгалтерського обліку для державних організацій визначають систему класифікації активів і зобов'язань у сфері державного сектору, що служить основою для формування фінансової звітності державних установ та оцінки їхнього фінансового стану.

Важливо відзначити, що перед складанням щорічної фінансової звітності підприємства, включаючи суб'єктів державного сектору, проводиться обов'язкова інвентаризація. Процедури цього процесу визначає Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань.

Інвентаризація перед складанням балансу державної установи – це процес перевірки та обліку всіх її активів та зобов'язань на конкретну дату, що збігається з завершенням звітного року. Основна мета інвентаризації – забезпечення точності та правильності бухгалтерського обліку. Цей процес включає перевірку наявності та стану активів (наприклад, грошові кошти, майно, інвестиції) та зобов'язань (наприклад, позики, витрати, борги) протягом певного періоду часу.

Висновки інвентаризації відображаються у фінансовій звітності, зокрема у балансі, і є ключовою основою для складання точних та достовірних фінансових звітів. Результати інвентаризації зафіксовані у спеціальних документах інвентаризаційного процесу для установ із бюджетним фінансуванням. Стандартні форми цих документів затверджені Міністерством фінансів України і включені до чинних нормативних актів за допомогою Наказу "Про затвердження типових форм для відображення результатів інвентаризації бюджетними установами" [24].

Формується форма 1 – дс фінансової звітності поступово за алгоритмом згідно взаємопов'язаних процесів. Етапи складання річної форми звітності 1 – дс «Баланс» зображено на рисунку 1.1. Необхідно відзначити, що баланс можна

умовно розглядати як суму двох рівних один одному частин. Це є основним принципом бухгалтерського обліку.



Рисунок 1.2 – Етапи складання річної форми звітності 1 – дс «Баланс»

**Джерело: [13].*

План рахунків побудований відповідно до структури балансу, щоб забезпечувалося розкриття усієї інформації. Тому план рахунків розгалужується на балансові та позабалансові рахунки. Балансові рахунки поділяються на 8 класів та

відповідно на синтетичні рахунки, які відображають економічний зміст об'єктів обліку.

На рисунку 1.3 зображено взаємозв'язок плану рахунків та балансу державної установи.

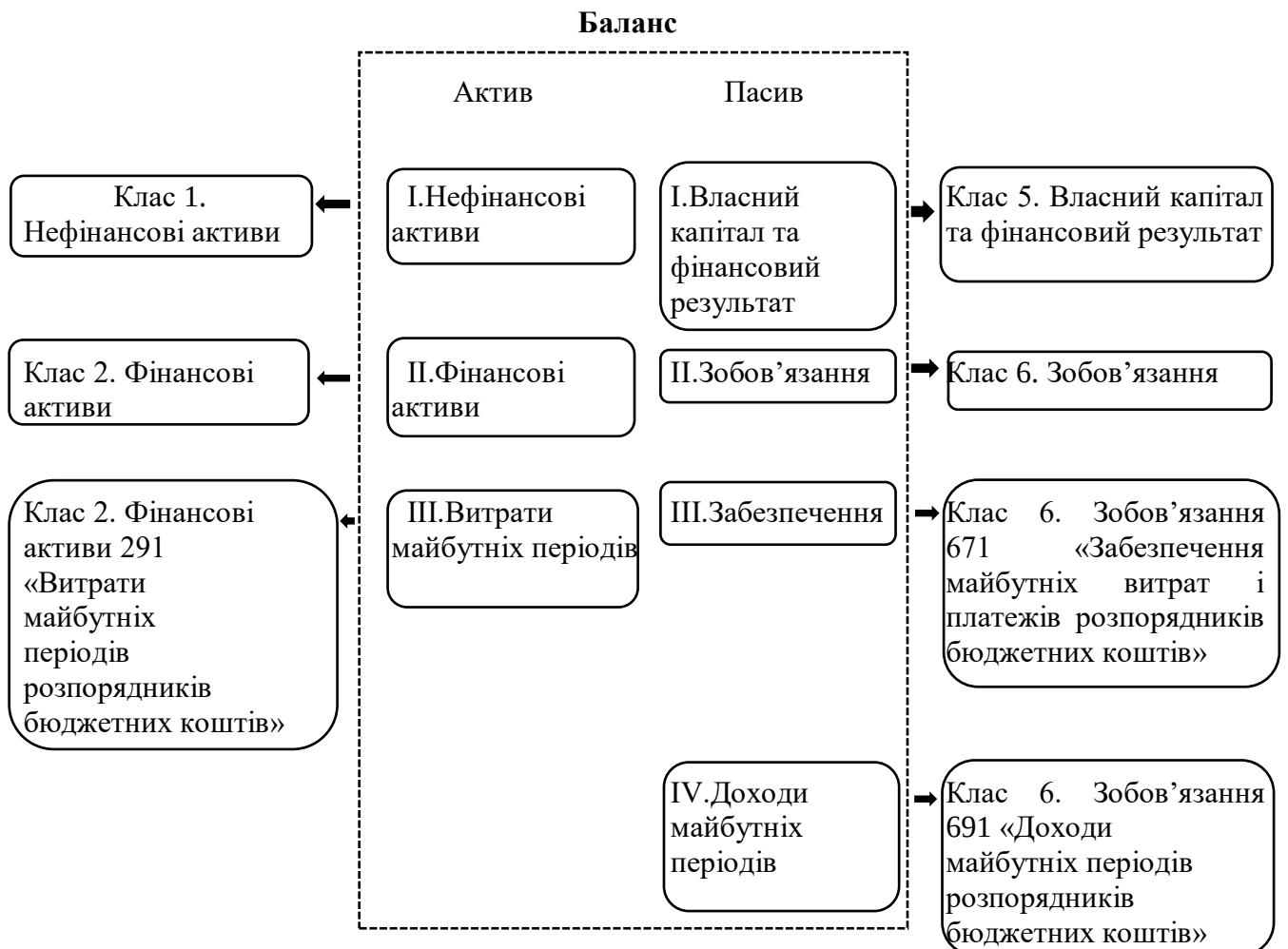


Рисунок 1.3 – Взаємозв'язок Плану рахунків з балансом державної установи

**Джерело: складено автором на основі даних фінансової звітності Департаменту АПР СОДА.*

Провести перевірку та порівняння показників форми 1-дс фінансової звітності суб'єктів державного сектору можна за допомогою Методичних рекомендацій № 1170. Ці рекомендації містять важливі вказівки щодо аналізу фінансової звітності та можуть бути корисними для фахівців у галузі фінансів, таких як бухгалтери та аудитори.

На рисунку 1.4 узагальнено інформацію за якою можна здійснити даний аналіз.

Рядок 1000, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, рядок 1001 мінус рядок 1002, графи 3 і 4

Рядок 1010, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, рядок 1011 мінус рядок 1012, графи 3 і 4

Рядок 1020, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, рядок 1021 мінус рядок 1022, графи 3 і 4

Рядок 1040, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, рядок 1041 мінус рядок 1042, графи 3 і 4, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю

Рядок 1095, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1000, 1010, 1020, 1030, 1040, 1050, 1060, 1090, графи 3 і 4

Рядок 1110, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1111 і 1112, графи 3 і 4

Рядок 1160 графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1161 - 1164, графи 3 і 4

Рядок 1175 графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1176 - 1177, графи 3 і 4

Рядок 1195, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1100, 1110, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1150, 1155, 1160, 1165, 1170, 1175, 1180, графи

Рядок 1300, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1095, 1195, 1200, графи 3 і 4

Рядок 1495, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1400 - 1450, графи 3 і 4

Рядок 1595, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1500 - 1575, графи 3 і 4

Рядок 1800, графи 3 і 4

- Форма № 1-дс, сума рядків 1495, 1595, 1600, 1700, графи 3 і 4

Рисунок 1.4 - Порівняння показників форми 1 – дс «Баланс»

**Джерело: складено автором на основі форми 1 – дс Баланс Департаменту АПР СОДА.*

Після узгодження балансу здійснюється аналіз фінансового стану підприємства, в рамках якого досліджуються ключові показники та тенденції. Після завершення всіх необхідних процедур баланс затверджується керівництвом та підписується відповідними особами. Затверджений баланс надсилається до відповідних органів та фінансових установ відповідно до законодавства та стандартів звітності. В бюджетних установах бухгалтерський облік виконує роль системи контролю за наявністю та обігом бюджетних та позабюджетних коштів.

В бюджетних установах бухгалтерський облік виконує роль системи контролю за наявністю та обігом бюджетних та позабюджетних коштів, базуючись на загальноприйнятих принципах. Ця система виконує управлінські, інформаційні та контрольні функції зі своїми власними особливостями. Основним елементом для бюджетних установ є баланс, який після узгодження та завершення всіх необхідних процедур затверджується керівництвом та підписується відповідними особами. Після отримання схвалення баланс подається до відповідних органів та фінансових установ відповідно до вимог законодавства та стандартів звітності.

Складання бухгалтерського балансу є важливим процесом, що потребує знань теоретичних основ і практичних навичок. Багато вчених вивчають різні аспекти бухгалтерського балансу, такі як його сутність, еволюція, методика складання, аналіз і використання.

У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ складання балансу розглядається як завдання високого рівня складності та відповідальності, вимагає ретельного вивчення та обробки. В державному секторі складання балансу бюджетних установ, таких як органи місцевого самоврядування, визначається як одне з ключових завдань бухгалтерського обліку. Фінансові звіти виступають як засіб комунікації в економічному та фінансовому середовищі, в якому ми перебуваємо. Питання удосконалення процесу складання балансу було предметом досліджень численних науковців.

Вчені вважають, що процес формування бухгалтерського балансу є складним і включає багато аспектів. Це обумовлено високими вимогами до фахівців, які повинні мати глибокі знання та значний досвід. З урахуванням змін в законодавстві

та розвитку методів бухгалтерського обліку і фінансового аналізу, процес формування бухгалтерського балансу постійно вдосконалюється.

У числі вчених, які аналізують бухгалтерський баланс бюджетних установ, можна виділити наступних дослідників:

К.П. Ткаченко у своїх наукових дослідженнях зосереджувався на розгляді функціонування бюджетних організацій та установ, проводив аналіз вмісту та форми балансу бюджетних установ. Він детально описував трансформації, які відбувалися у структурі балансу протягом історії фінансової звітності бухгалтерського обліку.

М. Заяць провела аналіз еволюції бухгалтерського балансу бюджетних установ у залежності від часу і зробила висновок, що ця форма фінансової звітності повністю відображає особливості функціонування суб'єктів господарювання [2].

Основним напрямком досліджень фінансової звітності для К.Д. Махоніної є визначення особливостей використання методів аналізу балансу бюджетних установ. Таким чином, вона займається дослідженням методів аналізу показників балансу бюджетних установ з метою забезпечення більш точної оцінки ефективності та результативності їх функціонування і діяльності, а також виявлення резервів зниження витрат та зростання прибутку [11].

Незважаючи на значну кількість досліджень вчених та практиків, питання організації процесу складання бухгалтерського балансу бюджетних установ (органів місцевого самоврядування) залишаються недостатньо дослідженими.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУ СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ

2.1 Організаційно – економічна характеристика Департаменту агропромислового розвитку сумської обласної державної адміністрації

Об'єктом нашого дослідження є Департамент агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації, створений 30 грудня 2000 року та розташований за адресою вулиця Першотравнева, 29, місто Суми, Сумська область. Цей департамент, що функціонує як орган державної влади з кодом 410, має форму власності загальнодержавного рівня. Його керівник – Олександр Миколайович Маслак, а головний бухгалтер – Наталія Миколаївна Ніколаєнко.

Департамент АПР представляє собою локальний орган виконавчої влади, який є структурним підрозділом Сумської обласної державної адміністрації та підпорядковується Міністерству аграрної політики та продовольства України.

Департамент АПР має статус юридичної особи, власний баланс, реєстраційні рахунки в Головному управлінні Державної казначейської служби України, печатку із зображенням Державного Герба України та власну назву, а також бланки. Основною сферою діяльності Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації є регулювання та сприяння ефективній економічній діяльності. Фінансування здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, і максимальна кількість працівників, фонд оплати праці та видатки на утримання визначаються головою Сумської обласної державної адміністрації в рамках бюджетних асигнувань.

Основними завданнями Департаменту АПР є:

- 1) моніторинг виконання державної політики, розробка та втілення регіональних інноваційно-інвестиційних та інших програм і прогнозів для розвитку галузей агропромислового виробництва;

2) активна участь у формуванні та впровадженні соціальної політики в сільській місцевості, сприяння сталому розвитку регіонального агропромислового ринку та сільських територій у даному регіоні;

3) координація процесів виробництва сільськогосподарської продукції, розвиток кадрового потенціалу та управління питаннями, пов'язаними з охороною праці та технікою безпеки;

4) активна участь у формуванні та впровадженні державної політики, спрямованої на розвиток агропромислового комплексу та забезпечення продовольчої безпеки держави.

Виконано оцінку організаційно-економічної продуктивності Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації, використовуючи фінансову звітність за трьох річний період з 2020 по 2022 роки.

У таблиці 2.1 наведено склад та структура активів Департаменту АПР СОДА.

Таблиця 2.1 - Склад та структура активів підприємства

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +, - 2022 р. від 2020 р., тис. грн.
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні засоби	2 306,61	94,64	2 296,73	93,01	2 305,93	93,48	-0,68
Запаси	26,36	1,08	37,51	1,52	38,56	1,56	+11,53
Всього нефінансових активів	2 332,96	95,72	2 334,24	94,53	2 344,49	95,04	+11,53
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	-	-	-	0,01	0,0004	+0,01
За розрахунками із соціального страхування	6,49	0,27	8,42	0,34	-	-	-6,49
Інша поточна дебіторська заборгованість	3,59	0,15	6,24	0,25	7,26	0,29	+3,67

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті	90,25	3,70	116,21	4,71	114,99	4,66	+24,74
Всього фінансових активів	100,32	4,12	130,86	5,30	122,26	4,96	+21,94
Витрати майбутніх періодів	3,94	0,16	4,15	0,17	-	-	-3,94
Всього активів	2 437,22	100,00	2 469,25	100,00	2 466,75	100,00	+29,53

**Джерело: складено автором за даними форми 1 – дс Департаменту АПР СОДА.*

Після детального вивчення структури та складових активів підприємства, вказаного в таблиці 2.1, можна відзначити переважання нефінансових активів, що є характерним для неприбуткових установ. Основні засоби становлять найвищий відсоток серед нефінансових активів протягом трьох досліджуваних років. Спостерігається позитивна динаміка у сфері запасів, де їх балансова вартість збільшилася на 11,53 тис. грн протягом трьох років. Готівкові кошти та їх еквіваленти, що перебувають у розпорядженні бюджетних установ та державних цільових фондів у національній валюті, складають найбільший відсоток серед фінансових активів. Протягом звітного періоду їх вартість зросла на 24,74 тис. грн. Розрахунки з соціального страхування відсутні у 2022 році, що є на 6,49 тис. грн. менше порівняно з 2020 роком. Щодо витрат на майбутні періоди, у 2023 році їх також немає, що свідчить про відсутність передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, відсутність передплати орендних платежів, а також відсутність виплат за страховий поліс. Загальна вартість активів за три роки зросла на 29,53 тис. грн.

У таблиці 2.2 наведена загальна інформація щодо складу та обсягу грошових коштів.

Таблиця 2.2. - Склад та розмір грошових коштів

Показники	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відх. +, - 2022 р. від 2020 р.
Касі	1,08	1,20	7,30	+6,22
Казначействі	89,17	115,01	107,70	+18,53
Всього, тис. грн.	90,25	116,21	114,99	+24,74

*Джерело: складено автором за даними форми 5 – дс Департаменту АПР СОДА.

Після вивчення складу та обсягу грошових коштів, представленого у таблиці 2.2, можна прийти до висновку, що основним розпорядником коштів є переважно Державна казначейська служба України. Розмір грошових коштів у її касі значно зростав упродовж 2021-2022 років, на суму 6,1 тис. грн. Розмір грошових коштів у Казначействі найбільший за досліджуваний період спостерігається у 2021 році – 115,01 тис. грн. Протягом трьох років розмір всіх грошових коштів збільшився на 24,74 тис. грн. У таблиці 2.3 наведена інформація щодо складу і структури пасивів.

Таблиця 2.3. - Склад та структура пасивів

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +, - 2022 р. від 2020р.
	вартість, тис. грн.	питома вага, %	вартість, тис. грн.	питома вага, %	вартість, тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Внесений капітал	4816,00	197,62	4838,00	195,95	4882,00	197,97	+66,00
Фінансовий результат	-5570,00	-228,55	-5562,00	-225,27	-5600,00	-227,09	-30,00
Всього власний капітал та фінансовий результат	-754,00	-30,94	-724,00	-29,32	-719,00	-29,16	+35,00
Поточні зобов'язання за платежами до бюджету	1,00	0,04	1,00	0,04	-	-	-1,00
Поточні зобов'язання за товари, роботи, послуги	3184,00	130,65	3184,00	128,96	3184,00	129,12	-
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	5,00	0,21	6,00	0,24	-	-	-5,00

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші поточні зобов'язання	0,20	0,01	0,20	0,01	0,80	0,03	+ 0,60
Всього зобов'язань	3191,00	130,94	3193,00	129,32	3185,00	129,15	-6,00
Всього пасивів	2437,00	100,00	2469,00	100,00	2466,00	100,00	+29,00

**Джерело: складено автором за даними форми 1 – дс Департаменту АПР СОДА.*

Після ретельного огляду компонентів та структури пасивів, відображених у таблиці 2.3, можна визначити, що підприємство має характеристику неприбуткового, оскільки фінансовий результат протягом трьох років виявився від'ємним. Внесений капітал зафіксував зростання на 66,00 тис. грн. протягом досліджуваного періоду. Поточні зобов'язання становлять невелику частку у загальній структурі зобов'язань та взагалі відсутні у 2022 році. Важливо відзначити, що протягом трьох років поточні зобов'язання залишалися сталими. Зокрема, у 2022 році відсутні поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці, що представляє відхилення на 5 тис. грн. менше у порівнянні з 2020 роком. Підсумовуючи аналіз статей пасивів, можна відзначити, що пасиви підвищились на 29 тис. грн. протягом періоду з 2020 по 2022 рр. У таблиці 2.4 наведена інформація щодо елементів витрат за обмінними операціями.

Таблиця 2.4 - Елементи витрат за обмінними операціями

Показники	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відх., - 2022 р. від 2020 р.
Витрати на оплату праці, тис. грн.	3506,40	3719,66	3753,12	+246,72
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	765,71	807,13	822,86	+57,15
Матеріальні витрати, тис. грн.	419,99	683,22	791,60	+371,61
Амортизація, тис. грн.	25,13	32,97	34,39	+9,26
Інші витрати, тис. грн.	4,88	2,21	1,50	-3,38
Разом	4722,11	5245,18	5403,48	+681,37

**Джерело: складено автором за даними форми 2 – дс Департаменту АПР СОДА.*

Після аналізу розміру витрат на операції з обміну, як визначено у таблиці 2.4, можна відзначити, що протягом трьох років витрати в цих категоріях виявилися зростаючими. Конкретно, витрати на оплату праці зросли на 246,72 тис. грн,

відрахування на соціальні заходи збільшилися на 57,15 тис. грн, матеріальні витрати збільшилися на 371,61 тис. грн, амортизація показала збільшення на 9,26 тис. грн. З іншого боку, інші витрати зменшилися на 3,38 тис. грн.

У таблиці 2.5 наведена інформація щодо руху коштів.

Таблиця 2.5 - Аналіз руху коштів

Показники	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відх.+, - 2022 р. від 2020 р.
Надходження від обмінних операцій: бюджетні асигнування, тис. грн.	17797,11	3482,58	4673,88	-13123,23
Надходження від обмінних операцій: інші надходження від обмінних операцій, тис. грн.	81,47	34,13	35,95	-45,52
Надходження від необмінних операцій: трансферти, тис. грн.	115,09	278,17	660,17	+545,08
Надходження від необмінних операцій: інші надходження від необмінних операцій, тис. грн.	-	-	23,42	+23,42
Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями, тис. грн.	1,26	1,59	7,20	+5,94
Інші надходження, тис. грн.	138,64	155,56	132,29	-6,35
Усього надходжень від операційної діяльності, тис. грн.	18132,31	35293,62	5525,69	-17579,62
Витрати за обмінними операціями: витрати на виконання бюджетних програм, тис. грн.	4707,70	5226,18	5375,67	+667,97
Витрати за обмінними операціями: інші витрати за обмінними операціями, тис. грн.	4,88	2,21	1,50	-3,38
Витрати за необмінними операціями: інші витрати за необмінними операціями, тис. грн.	13304,29	29883,83	0,59	-13303,70
Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями, тис. грн.	0,85	1,47	1,10	+0,25
Інші витрати, тис. грн.	138,64	155,56	132,29	-6,35
Усього витрати від операційної діяльності, тис. грн.	18155,51	35267,77	5510,05	-12645,46
Чистий рух коштів від операційної діяльності, тис. грн.	-23,20	25,85	15,65	+38,85
Надходження цільового фінансування, тис. грн.	3,81	23,09	20,63	+16,82
Усього надходження від інвестиційної діяльності, тис. грн.	3,81	23,09	20,63	+16,82
Витрати на придбання основних засобів, тис. грн.	3,81	23,09	43,60	+39,79
Усього витрат від інвестиційної діяльності, тис. грн.	3,81	23,09	43,60	+39,79
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності, тис. грн.	-	-	-22,97	-22,97
Чистий рух коштів за звітний період, тис. грн.	-22,80	25,97	-1,22	+21,58
Залишок коштів на початок року, тис. грн.	113,04	90,25	116,21	+3,17
Залишок коштів на кінець року, тис. грн.	90,25	116,21	114,99	+24,74

*Джерело: складено автором за даними форми 3 – дс Департаменту АПР СОДА

Аналізуючи рух коштів Департаменту АПР СОДА в таблиці 2.5, можна зробити наступні висновки: бюджетні асигнування зменшилися на 13 123,23 тис. грн протягом трьох років. Інші надходження від обмінних операцій також скоротилися на 45,52 тис. грн. Надходження від необмінних операцій, зокрема трансферти, зросли на 545,08 тис. грн, а інші надходження від необмінних операцій збільшилися на 23,42 тис. грн. Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями зросли на 5,94 тис. грн, але інші надходження зменшилися на 6,35 тис. грн. Усього надходжень від операційної діяльності скоротилися на 17 579,62 тис. грн.

Витрати за обмінними операціями, зокрема витрати на виконання бюджетних програм, збільшилися на 667,9 тис. грн. Інші витрати за обмінними операціями зменшилися на 3,38 тис. грн. Витрати за необмінними операціями, включаючи інші витрати, зменшилися на 13 303,70 тис. грн. Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями зросли на 0,25 тис. грн, а інші витрати зменшилися на 6,35 тис. грн. Усього витрати від операційної діяльності зменшилися на 12 645,46 тис. грн, і чистий рух коштів від операційної діяльності збільшився на 38,85 тис. грн.

Надходження цільового фінансування збільшилося на 16,82 тис. грн, сприяючи загальному зростанню надходжень від інвестиційної діяльності на ту ж суму. Однак витрати на придбання основних засобів зросли на 39,79 тис. грн, що призвело до скорочення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності на 22,97 тис. грн. Загальний чистий рух коштів за звітний період показав зростання на 21,58 тис. грн. Залишок коштів на початку року досяг найвищого значення у 2022 році, становлячи 116,21 тис. грн, що на 3,17 тис. грн перевищує показник 2020 року. Залишок коштів на кінець року збільшився на 24,74 тис. грн протягом трьох років.

На підприємстві був утворений відділ бухгалтерського обліку та фінансово-кредитного забезпечення, що підпорядкований відділу бухгалтерського обліку, економічного аналізу та розвитку сільських територій Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації.

Кількість штатних працівників цього відділу становить 4 особи: заступник начальника управління – начальник відділу – головний бухгалтер, 2 спеціалісти,

бухгалтер 1 категорії. Загалом, на підприємстві станом на 01.08.2023 року працює 24 особи. Зміни в кількості працюючих відбувалися протягом 2020 – 2023 років, і їх аналіз представлено на рисунку 2.1.

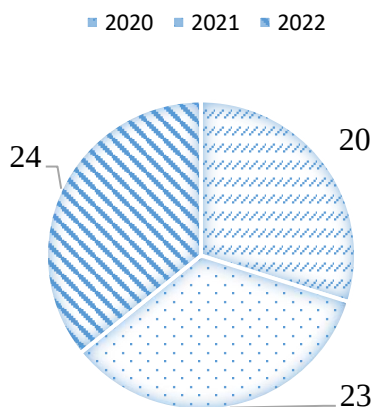


Рисунок 2.1 – Аналіз чисельності працівників Департаменту АПР СОДА

**Джерело: складено автором за даними з Департаменту АПР СОДА.*

Використовуючи рисунок 2.1, можна зробити висновок, що кількість працюючих в Департаменті АПР СОДА протягом 2020 – 2022 років збільшувалася на 4 особи, тобто спостерігається позитивна динаміка. Це позитивний показник продуктивності праці на підприємстві.

Узагальнивши всю проаналізовану інформацію щодо організаційно – економічної характеристики установи, можна зробити такий висновок.

У структурі активів підприємства переважають нефінансові активи, що властиво неприбутковій установі.

Головним елементом фінансового активу є наявність грошових коштів та їх еквівалентів, що перебувають у власності розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті. Державна казначейська служба України виступає ключовим управлінцем цих фінансових ресурсів. Під час аналізу структури та складу пасивів можна визначити, що підприємство є неприбутковим, оскільки фінансовий результат за останні три роки виявляється від'ємним.

2.2 Практичні аспекти складання балансу

Щодо організаційних аспектів бухгалтерського обліку в Департаменті агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації, важливо відзначити, що середня кількість працівників у бухгалтерському відділі складає 4 особи. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється завдяки використанню автоматизованої системи та програмного забезпечення. Для цього використовуються програми, такі як "Софтмакс", яка призначена для обліку, оподаткування та управлінського обліку. Подання податкової звітності виконується за допомогою програми "М.Е.Дос". Для створення та представлення електронної фінансової та бюджетної звітності використовується АС "Є-Звітність". Також відзначається наявність взаємодії з Державною казначейською службою України через систему дистанційного обслуговування "Клієнт казначейства – Казначейство".

Головний бухгалтер взяв на себе відповідальність за стан обліку та своєчасне подання бухгалтерської та інших звітів відповідно до законодавства та посадової інструкції, що регулює його компетенції, права та обов'язки. Організаційні питання контролюються Наказом про облікову політику. Всі посадові особи несуть відповідальність за достовірність інформації, яка міститься в річному звіті та балансі, відповідно до чинного законодавства.

У Департаменті агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації процес формування бухгалтерського балансу за формою 1-дс "Баланс" контролюється відповідними нормативними документами. Цей етап робіт зі складання балансу визначається як гармонійний і комплексний. Слід відзначити, що, навіть як "Баланс" є першою формою звітності, перед його укладанням передбачається формування форми 1-дс "Звіт про фінансові результати". Детальний аналіз внутрішніх нормативних документів підприємства, що регулюють питання бухгалтерського обліку стосовно формування "Балансу" за формою 1-дс, поданий у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 - Характеристика внутрішніх нормативних документів підприємства з питань регулювання бухгалтерського обліку щодо складання форми 1 – дс «Баланс»

Назва внутрішнього нормативного документу	Ключові питання регулювання	Зміст норм, що регулює
Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку Департаменту АПК СОДА	1. Облікова політика 2. Порядок організації бухгалтерського обліку 3. Облік необоротних активів та запасів 4. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами	1. Записи господарських операцій в облікових регістрах фіксуються за допомогою меморіальної-ордерної форми. Первинний документ, який служить основою для реєстрації операцій в бухгалтерському обліку, є первинний документ. Доходи і витрати у бухгалтерському обліку класифікуються як ті, що виникають внаслідок обмінних та необмінних операцій. Рекомендується відкривати рахунки в аналітичному обліку з врахуванням кодів бюджетної класифікації та видів коштів для більш деталізованої інформації. 2. Помилки, виявлені в бухгалтерських регістрах, виправляються за допомогою "сторно" на підставі бухгалтерської довідки. 3. Основні засоби включають необоротні активи, термін експлуатації яких перевищує один рік, а первісна вартість за одиницю (комплект) становить понад 6 000,00 гривень. Нарахування амортизації (зносу) на основні засоби проводиться за прямолінійним методом на систематичній основі шляхом нарахування на річну дату балансу. Оцінку запасів при їх вибутті (внаслідок використання, передачі або іншого вибуття) проводять за методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). 4. Поточні зобов'язання в балансі відображаються як сума, яку необхідно погасити.

**Джерело: складено автором за даними з Департаменту АПР СОДА.*

У відділі бухгалтерського обліку Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації використовується автоматизована система. Для бухгалтерського, податкового та управлінського обліку використовується програмне забезпечення "Софтмакс", а система АС "Є-Звітність"

використовується для створення та подання електронної фінансової та бюджетної звітності.

Фінансовий звіт бюджетних установ представляє собою баланс, який реєструє наслідки всіх економічних операцій, проведених за рахунок коштів загального та спеціального фондів відповідного бюджету, а також за всіма реалізованими програмами.

Інформація для складання річного звіту надходить з Головної Книги, де на субрахунках бухгалтерського обліку фіксуються всі довідкові господарські операції за звітний період. У Головній Книзі визначається місячна сума обороту, з урахуванням дебету та кредиту кожного субрахунку, а також сальдо за кожен звітний місяць та нарастаючим підсумком на кінець звітного року. Перед початком процесу складання фінансової звітності проводиться підготовча робота, включаючи інвентаризацію грошових коштів, речових активів та інших активів і зобов'язань, щоб забезпечити точність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності станом на початок наступного звітного року. Під час проведення інвентаризації активів і зобов'язань проводиться перевірка та реєстрація наявності, стану та відповідності критеріям визнання та оцінки активів і зобов'язань.

Первинний документ, що підтверджує фактичну наявність активу, це Інвентаризаційний опис (Акт інвентаризації), який складається відповідно до характеру інвентаризаційних цінностей. Амортизація основних засобів обчислюється методом прямолінійного нарахування та зафіксована на дату річного балансу, який датований 31 грудня. Строк служби основних засобів визначається згідно з нормативним періодом, встановленим у додатку 1 до Методичних рекомендацій з облікової політики суб'єкта державного сектору, що схвалені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. Для порівняння даних про нараховану амортизацію використовуються субрахунки 8014 та 8114 з Відомості нарахування амортизації Головної Книги.

Наступним кроком є аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості. Сума дебіторської заборгованості, що виходить за межі строку позовної давності, виникла через дебет субрахунку 5512 та одночасний кредит позабалансового

субрахунку 071, що мало наслідком зниження фінансових результатів. Кредиторська заборгованість є простроченою і відображається за кредитом субрахунку 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису". Іншими словами, ця заборгованість призводить до збільшення фінансових результатів, які були оцінені у попередніх звітних періодах.

Казначейство завершує функціонування всіх рахунків, які були активними протягом поточного бюджетного періоду, не пізніше 31 грудня, та відкриває нові рахунки для розпорядників коштів на початку наступного бюджетного року за умови отримання відповідних бюджетних асигнувань. Таким чином, право бюджетних установ на використання бюджетних призначень, передбачених кошторисом на поточний рік, припиняється 31 грудня цього року.

З метою консолідації господарських операцій, які здійснює державна установа протягом звітного періоду, та для перевірки достовірності облікових записів з метою складання фінансової звітності, результати по рахунках бухгалтерського обліку систематизуються. Збирається інформація про обороти як засіб взаємозв'язку між фінансовою звітністю та бухгалтерськими рахунками. На даному етапі також збирається інформація про зміни облікових записів для оцінки їх достовірності. По завершенні бухгалтерського року закриваються меморіальні ордери та реєстри аналітичного обліку за грудень звітного року.

Під час оформлення заключного ордера звітного року і закриття книги «Журнал-Головна» за звітний рік складається меморіальний ордер № 17. Даним ордером закриваються доходи та витрати фінансового звітного періоду. Щоб досягти цього, треба закрити рахунки, а сальдо рахунку 5511 натомість визначається як фінансовий результат звітного періоду.

Після цього фінансовий результат звітного періоду (сальдо субрахунку 5511) вважається заключним бухгалтерським записом поточного звітного року та включається до накопиченого фінансового результату (субрахунок 5512).

Для подання форми 1 – дс «Баланс» використовується стандартна форма фінансової звітності. Але досліджуваний суб'єкт відображає інформацію за такими статтями, що наведені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Джерела інформації для формування показників, які зазначає у формі 1 – дс «Баланс» Департамент АПР СОДА

Стаття	Код рядка	Джерело інформації
Основні засоби:	1000	Різниця між первісною вартістю та зносом
первісна вартість	1001	Підсумок залишків на субрахунках: 1011-1018 рахунку 10 «Основні засоби», 1111-1118 рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
знос	1002	Підсумок залишків, які склалися на субрахунках: 1411 «Знос основних засобів» для основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Запаси	1050	Наводиться підсумок залишків, які склалися на субрахунках: 1515 рахунку 15 «Виробничі запаси», 1812 рахунку 18 «Інші нефінансові активи»
Усього за розділом I	1095	Підсумок показників розділу I, який розраховується за формулою: $p. 1095 = p. 1000 + p. 1050$
За розрахунками із соціального страхування	1140	Сума дебіторської заборгованості за розрахунками з державними цільовими фондами, яка утворилася на дату балансу на субрахунку 2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»
Інша поточна дебіторська заборгованість	1150	Підсумок залишків, які утворилися на дату балансу на субрахунках: 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» за розрахунками з відшкодування завданих збитків, 2118 «Розрахунки із спільної діяльності» за розрахунками зі спільної діяльності, 6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів» за розрахунками із спеціальних видів платежів», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» інші поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу.
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в:	1160	Підсумок показників, який розраховується за формулою: $p. 1160 = p. 1161 + p. 1162$
Касі	1161	Підсумок залишків, які утворилися на дату балансу на субрахунках: 2213 «Грошові документи у національній валюті» за грошовими документами у національній валюті, що знаходяться в касі установи
Казначействі	1162	Підсумок залишків на субрахунках: 2313 «Реєстраційні рахунки» за коштами загального фонду на реєстраційних рахунках установи, відкритих в Казначействі
Усього за розділом II	1195	Підсумок показників розділу II, який розраховується за формулою: $p. 1095 = p. 1140 + p. 1150 + p. 1160$
Витрати майбутніх періодів	1200	Підсумок залишків, які утворилися на субрахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів»
Баланс	1300	Підсумок показників, який розраховується за формулою: $p. 1300 = 1095 + p. 1195 + p. 1200$

*Джерело: складено автором за даними з Департаменту АПР СОДА.

2.3 Напрями вдосконалення структури балансу державної установи

Сьогодні важливу роль відіграє державна економіка забезпечуючи стабільність діяльності державних установ, в умовах руху України до євроінтеграції. Бухгалтерський облік основа управління фінансовою системою держави. Отже, виникає необхідність у вдосконаленні та адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для всіх бюджетних установ. Це пояснюється тим, що бухгалтерський облік відіграє ключову роль як важливе джерело інформації для оцінки функціонування державних установ та має вплив на якість ухвалення управлінських рішень.

Структура балансу державної установи є важливим інструментом управління її фінансовим станом. Вона повинна відображати основні види активів, зобов'язань та власного капіталу установи, а також їх взаємозв'язок.

Шляхом вдосконалення структури бухгалтерського балансу бюджетної установи є залучення зацікавлених осіб для отримання зворотного зв'язку та розуміння їхніх очікувань. Це забезпечить точність та зрозумілість фінансової звітності.

На сьогоднішній день в Україні структура фінансової звітності державних установ визначається положенням про укладання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, а також звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування [23].

Багато вчених у галузі бухгалтерського обліку поділяють точку зору щодо необхідності вдосконалення, оновлення та впровадження єдиного уніфікованого підходу до ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ і, відповідно, складання фінансової звітності.

У своїх працях В.М. Метелиця використовує класифікацію факторів модернізації, таких як ефективне управління, прозоре управління, впровадження нових інформаційних технологій та дотримання міжнародних стандартів [12].

Структура форми балансу може бути адаптована для кращої відповідності конкретним потребам та характеристикам державної установи. Ось деякі можливі зміни, які можна розглядати:

1) створення додаткових категорій, щоб надати більш детальну інформацію про конкретні типи активів чи зобов'язань; це може включати розбивку категорії «Основні засоби» на окремі категорії для землі, будівель та обладнання;

2) якщо установа управляє кількома фондами (наприклад, загальний, фонди спеціального призначення), доцільно було б створити окремі розділи для кожного фонду; це підвищує прозорість і дозволяє зацікавленим сторонам оцінювати фінансовий стан кожного фонду незалежно;

3) створення розділу присвяченому майбутнім зобов'язанням, таким як контрактні зобов'язання, оренда або довгострокові угоди; це дозволить отримати більш повне уявлення про фінансові зобов'язання організації.

При внесенні змін до форми балансу важливо зберігати баланс між деталями інформації та забезпеченням ясності. Основна мета полягає в тому, щоб зробити фінансову інформацію легко зрозумілою та корисною для зацікавлених сторін установи.

Крім того, консультації з фахівцями з бухгалтерського обліку та дотримання стандартів бухгалтерського обліку визначають точність та достовірність фінансової звітності. Питання удосконалення бухгалтерського обліку завжди є актуальним, оскільки світ постійно розвивається, і важливо тримати руку на пульсі новачій та оптимізації ресурсів і робочого часу. Доречно буде почати використовувати сучасну програму для ведення бухгалтерського, управлінського та податкового обліку в комплексі.

ISpro – це програмне забезпечення розроблене для бюджетних установ різних напрямків роботи. Дана програма має низку переваг:

- налаштування функціоналу для автоматизації обліку під вимоги користувача, можна створити індивідуальну конфігурацію, яка буде забезпечувати потреби виконавця.

- автоматичне оновлення відповідно до змін в законодавстві;
- постійна підтримка розробників з програмним забезпеченням, наявність інструкції з найпоширеніших питань, що забезпечує швидке вирішення запитів та адаптацію.

Програмне забезпечення «ISpro» розробили в Україні, ніколи не було заборонене, відповідно є повністю законне. Отже, можна стверджувати, що дана програма працює згідно українського законодавства. Запрограмовані налаштування знижують ризик допущення помилок при веденні обліку, бо автоматично перевіряють дії користувача згідно нормативів, законодавству. Можливість взаємодії з іншими програмними забезпеченнями, наприклад з «М.Е.Дос» та іншими порталами, досить поширена. Даним компонентом активно користуються правоохоронні органи, виконавчі служби, навчальні заклади, заклади охорони здоров'я.

Удосконалення первинного обліку та аналітичного з синтетичним може значно поліпшити якість фінансової інформації, сприяти більш точному та детальному аналізу, що сприятиме кращому прийняттю рішень. Запровадження ефективного графіку документообігу сприятиме збільшенню продуктивності, зменшенню затримок та покращенню якості обліку в організації. Удосконалення аналітичності рахунків допоможе отримувати більше розуміння в фінансових даних на основі цієї інформації.

Завдяки удосконаленню рівня аналітичності інформації про об'єкт у фінансовій звітності можна більш детально вивчати діяльність та вчасно приймати стратегічні рішення для подальшого розвитку організації. Удосконалення автоматизації бухгалтерського обліку може відчутно полегшити рутинні завдання, забезпечити точність даних та покращити ефективність роботи.

До шляхів удосконалення бухгалтерського обліку, використовуючи програму «ISpro», належать:

- 1) автоматизація управління бюджетом;
- 2) автоматизація управління закупівлями;
- 3) автоматизація управління майном.

Ціннісною пропозицією являється удосконалення аналітичних можливостей програми. Застосунок має функціонал, який проводить аналіз фінансової звітності:

- 1) статистичний аналіз фінансової звітності;
- 2) моделювання фінансових показників;
- 3) аналіз фінансового положення бюджетної установи.

Створення форми регламентованої звітності виконується у розділі "Бухгалтерський та податковий облік" в компоненті "Головна книга", конкретно в модулі "Регламентована звітність". Для генерації цих форм слід виконати наступні дії: в області "Розділи шаблонів" обрати необхідний варіант, а в полі "Журнал" вибрати конкретний журнал. У випадку відсутності створених журналів у системі всі документи будуть зберігатися в журналі "Документи без журналу". Вид журналу "Всі журнали" застосовується лише для перегляду. Для взаємодії з регламентованою звітністю слід обрати категорію шаблону "Користувацький", яка відображається тонким шрифтом. Ці шаблони налаштовані під конкретні потреби різних установ, включаючи державні та місцеві бюджети.

Для створення звіту необхідно розмістити курсор в лівій частині таблиці вікна та обрати відповідний шаблон звіту.

Розглянемо процес створення форми квартальної фінансової звітності за формою 1-дс "Баланс" як приклад. Після вибору шаблону слід створити та розрахувати дані для обраної форми та вказаних параметрів розрахунку. Це можна зробити, перейшовши в праву частину вікна та обравши "Меню", "Реєстр", "Створити". У вікні створення розрахунку заповнюються необхідні поля у параметрах формування звіту.

Наприклад, у полі "Період розрахунку" вибирається потрібний період для формування звіту, а в пункті меню "Вид" можна обрати структуру періоду, наприклад, "квартал". У полі "Тип балансу" можна вибрати зі списку "обліковий" або "валютний". Далі у полі "Номер звіту" зазначається системний код форми, а в полі примітка можна додати коментар. У разі необхідності у полі "Валюта фільтру" обирається тип валюти, а "Валюта звіту" автоматично зазначається відповідно до типу балансу, чи то "облікова", чи "іноземна". У полі "Точність розрахунку"

обирається необхідна точність, і після цього слід натискати кнопку "Ок". Після цих дій регламентована звітність з первинним типом розрахунку буде сформована у правій частині вікна. На рисунку 2.2 зображено алгоритм створення форми 1 – дс в програмному забезпеченні «ISpro».

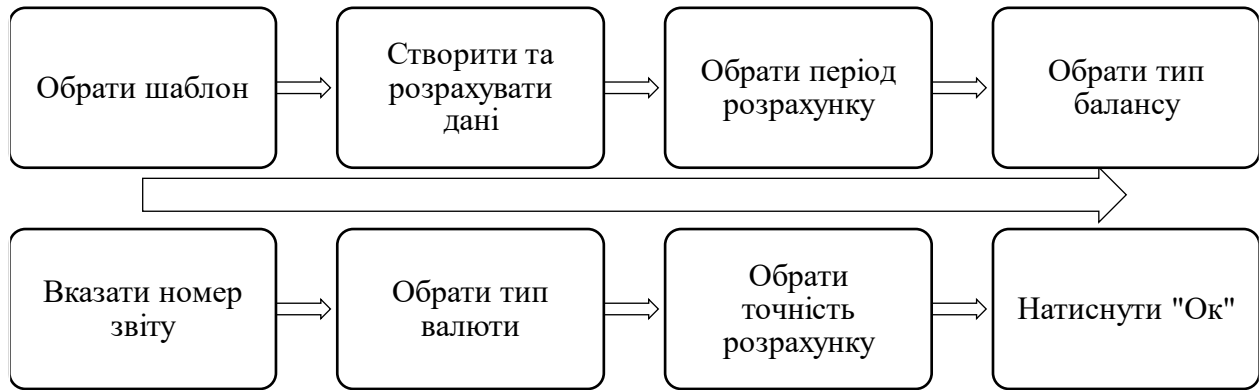


Рисунок 2.2 Створення форми 1 – дс «Баланс» в програмному забезпеченні «ISpro»

**Джерело: складено автором на основі даних [3].*

У разі необхідності перевірки сум у звіті, розмістити курсор на відповідному розрахунку. Потім у вікні "Розрахунок форми" виберіть необхідну суму та відкрийте її, натискавши клавішу "Enter". Це призведе до відкриття вікна "Параметри розрахунку чарунки", де можна переглянути, які саме суми по рахунках входять у загальну суму звіту. На рисунку 2.3 зображено алгоритм перевірки сум у звіті 1 – дс «Баланс» в програмному забезпеченні «ISpro».

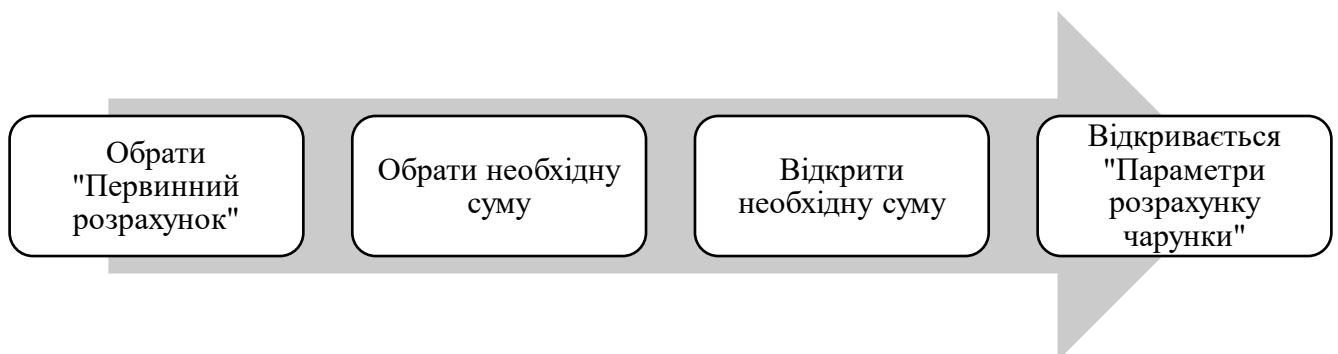


Рисунок 2.3 – Перевірка сум у звіті 1 – дс «Баланс» в програмному забезпеченні «ISpro»

**Джерело: складено автором на основі даних [3].*

Для надрукування звіту, виберіть опцію "Меню", потім "Звіт", і "Формування звіту". У вікні "Вибір вихідної форми" оберіть необхідний звіт зі списку і натисніть "Ок". В області "Баланс" виберіть відповідний варіант з запропонованого списку. У полі "Одиниця виміру" вкажіть відповідну одиницю. Оберіть потрібну територію за районом або юридичною адресою в полі "Територія". Виберіть формат звіту та його розташування, а потім натисніть "Ок". На рисунку 2.4 зображено алгоритм виведення на друк звіту 1 – дс «Баланс» в програмному забезпеченні «ISpro».

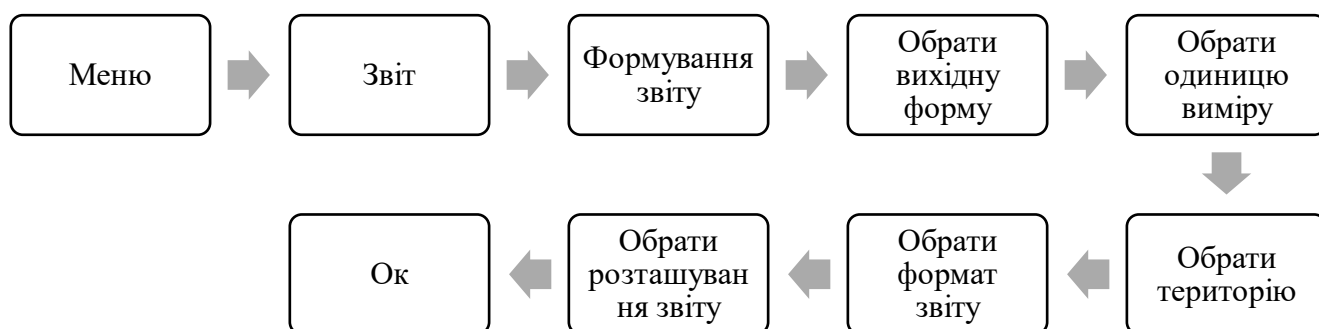


Рисунок 2.4 Виведення на друк звіту 1 – дс «Баланс» в програмному забезпеченні «ISpro»

** Джерело: складено автором на основі даних [3].*

Спрощення бухгалтерського обліку за допомогою сучасного програмного забезпечення здатне налаштувати фінанси установи та довести виконання операцій до автоматизації. Програмне забезпечення також зменшує людські помилки та усуває неефективне ручне введення даних. Найкраще програмне забезпечення для бухгалтерського обліку те, яке здатне інтегруватися з банком та іншими управлінськими програмами та просте у використанні.

Ураховуючи викладені аргументи, можна стверджувати, що програма "ISpro" представляє собою ефективний інструмент для автоматизації бухгалтерського обліку у бюджетних установах, зокрема в області фінансової звітності. Вона дозволяє автоматизувати всі ключові процеси бухгалтерського обліку та забезпечує можливість формування фінансової звітності відповідно до вимог законодавства України.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬНИЙ ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ БАЛАНСУ ДЕРЖАВНОЇ УСТАНОВИ

3.1 Організаційно-методичні аспекти контрольного процесу формування показників балансу

Складання фінансової звітності є обов'язковим для юридичних осіб, які мають незалежний баланс. З цієї причини проведення державного фінансового аудиту та його етапи вважаються вельми важливими. Процес державного фінансового аудиту включає в себе аналіз облікової та іншої економічної інформації шляхом вивчення реальних взаємозв'язків та взаємовпливу між різними показниками.

Державний фінансовий аудит регулюється наступними нормативними документами:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання».

Проведення аудиторської перевірки фінансової звітності державної установи, включаючи Баланс, охоплює наступне:

1. Систематичний підхід до перевірки окремих розділів обліку та виконання робіт, які підлягають державному фінансовому аудиту.
2. Область, що підлягає перевірці, охоплює визначення предметної області проведення аудиторських перевірок державних установ.
3. Використання нормативної бази, яка визначає правила та стандарти для здійснення аудиторських процедур державної установи.

Державний фінансовий аудит ґрунтується на наступних джерелах:

- форми фінансової звітності;
- реєстраційні книги обліку;
- первинні документи.

Мета проведення державного фінансового аудиту, включаючи оцінку балансу, полягає в створенні можливості для аудитора висловлювати свою думку щодо того, чи була фінансова звітність складена відповідно до всіх суттєвих аспектів і відповідно до установлених стандартів. Іншими словами, це проведення об'єктивної оцінки фінансової звітності з метою визначення її достовірності та відповідності чинному законодавству. Крім того, державний фінансовий аудит включає аналіз фінансово-господарських перспектив клієнта, його майбутньої діяльності та визначення сутності та змісту його бізнес-операцій.

Основними завданнями державного фінансового аудиту є:

- 1) аналіз збереження та ефективного використання активів і стану зобов'язань на підприємстві;
- 2) перевірка взаємної узгодженості показників різних форм фінансової звітності;
- 3) оцінка стану облікового процесу та внутрішнього контролю на підприємстві;
- 4) інспекція достовірності облікового процесу та показників фінансової звітності;
- 5) виявлення та виправлення помилок у фінансовій звітності минулих років;
- 6) дослідження достовірності та відповідності записів звітності даним головної книги і реєстрів аналітичного обліку;
- 7) аналіз облікової політики клієнта і оцінка впливу змін на показники фінансової звітності;
- 8) оцінка можливості стабільного функціонування підприємства;
- 9) контроль за своєчасністю подання звітності до відповідних державних органів;

10) порівняння даних квартальної та поточної звітності з інформацією річної фінансової звітності.

Оцінка впливу подій на фінансову звітність та інші аспекти, такі як відповідність вимог податкових органів та інших управлінських структур, також є значущою частиною державного фінансового аудиту. В ході аудиторського процесу проводиться перевірка реєстрації підприємства як платника податків та аналіз правильності відображення даних у бухгалтерському обліку, включаючи внесення змін та виправлень у фінансовій звітності.

Під час проведення державного фінансового аудиту, зокрема, при аудиті балансу, аудитор повинен здійснити перевірку достовірності початкових та порівняльних показників у фінансовій звітності. Важливо враховувати, що ці показники повинні точно відображати результати фінансово-господарської діяльності підприємства за попередній період і свідчити про сталість його облікової політики у звітному та попередніх періодах.

Для кращого розуміння суті кожного етапу, пропонуємо ключові аудиторські процедури, які слід використовувати під час проведення державного фінансового аудиту зображені на рисунку 3.1.

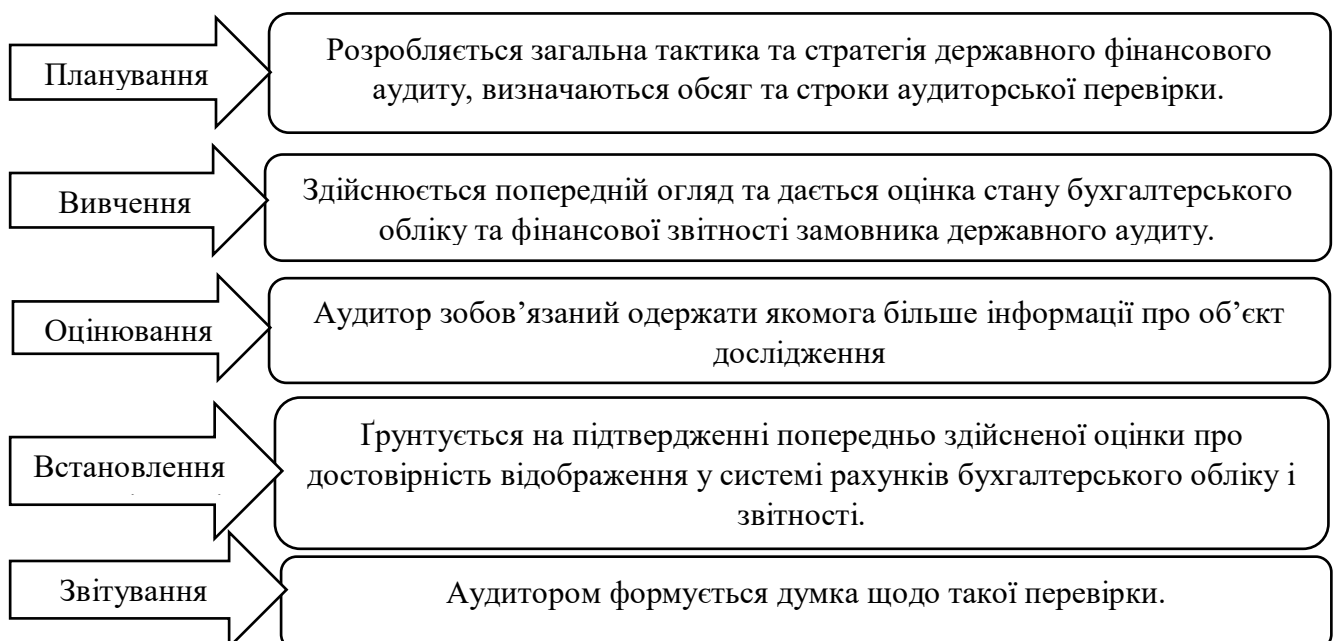


Рисунок 3.1 - Етапи процесу проведення контролю бухгалтерського балансу

**Джерело: складено автором за даними [20].*

Перевірка вірності складання балансу базується на наступних основних пунктах.

1. Порівняння інформації, що міститься в балансах на початку та в кінці року.
2. Порівняння показників відділів балансу на початку періоду з інформацією балансу на кінець попереднього періоду передбачає надання належних пояснень у випадку, якщо у початковому балансі на початку року внесені зміни, які впливають на звітні дані за минулий рік.
3. Порівняння даних балансів на початку та в кінці року передбачає пояснення будь-яких відмінностей в методології формування однієї і тієї ж статті в початковому та кінцевому балансах.
4. Обґрунтування даних статей балансу на завершення звітного періоду, ґрунтуючись на результаті інвентаризації.
5. Порівняння сум статей балансу за розрахунками з фінансовими, податковими органами, банками та переконання в їхній ідентичності.
6. Порівняння інформації в балансах на початку та в кінці року, і пояснення будь-яких відмінностей в методології формування однієї і тієї ж статті в початковому та кінцевому балансах.
7. Взаємодія даних кінцевого балансу з оборотами та залишками по рахунках Головної книги або іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку на завершення звітного року.

Результати державного фінансового аудиту, зокрема оцінки балансу, можуть бути висвітлені у формі комплексного аудиторського висновку, який стосується достовірності фінансової звітності в рамках загального аудиторського перегляду. Важливо відзначити, що цей висновок призначений для підтвердження надійності бухгалтерського обліку та звітності, але не гарантує подальшої ефективності функціонування підприємства. Клієнт, який проходить державний фінансовий аудит, повинен усвідомлювати, що отриманий висновок підтверджує достовірність фінансових даних, але не знімає відповідальність керівництва за подальшу діяльність компанії. Навіть якщо аудитор несе відповідальність за якість перевірки

фінансової звітності та формує свою думку про неї, відповідальність за підготовку та подання звітності залишається на керівництві клієнта.

Проблеми, пов'язані з проведенням аудиторського обстеження бухгалтерського балансу, є предметом головних досліджень в галузі обліку. Проте, на сьогодні відсутній загальновизнаний концептуальний підхід до цього питання. Ф.Ф. Бутинець пропонує використовувати такий послідовний контроль аудиту при вивченні конкретної форми звітності: перевірка достовірності показників, що включені в баланс та реєстри бухгалтерського обліку; визначення фактичного існування відображених в балансі активів і пасивів; перевірка належності активів, які перевіряються, підприємству; встановлення правдивості, точності і об'єктивності відображення стану підприємства на дату складання балансу; контроль за відповідністю діяльності підприємства чинному законодавству та нормативним документам під час ведення бухгалтерського обліку і складання балансу; перевірка відповідності обраної підприємством політики обліку та забезпечення безперервності його функціонування; вивчення облікових записів і даних балансу з точки зору їхньої належності до звітного періоду, який підлягає перевірці [1].

Ключовим етапом у цьому процесі є врахування трьох основних вимог до фінансових показників, які використовуються під час проведення державного фінансового аудиту. Ця процедура включає в себе проведення діагностики поточного фінансового стану підприємства та прогнозування його стратегічних перспектив. Оціночні показники мають відповідати наступним критеріям:

1) повнота інформації передбачає використання обмеженої кількості показників, які максимально точно та повно відображають фінансовий стан та перспективи розвитку досліджуваного суб'єкта бізнесу;

2) комплексність полягає у тому, щоб фінансові показники забезпечували комплексну діагностику фінансового стану;

3) співмірність у часі та просторі вимагає, щоб оціночні індикатори оцінювалися в динаміці часу.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі пропонується провести наукове дослідження, спрямоване на створення структурної декомпозиції державного фінансового аудиту "Балансу". Ця декомпозиція включатиме послідовні етапи, спрямовані на підтвердження достовірності показників цієї форми фінансової звітності відповідно до законодавства України, внутрішніх положень суб'єктів господарювання та експертної оцінки фінансового стану. У той самий час буде проведено діагностику платоспроможності (фінансової стійкості), ліквідності та ділової активності суб'єкта підприємництва, що стане основою для визначення контурів стратегічного сценарію його розвитку.

Організаційний етап включає в себе ретельне вивчення бізнес-середовища підприємства, укладання договору на проведення державного фінансового аудиту (зокрема, якщо залучено зовнішнього аудитора), формування інформаційної бази для державного фінансового аудиту, моніторинг системи внутрішнього контролю, оцінку суттєвості та визначення розміру аудиторського ризику. Крім того, цей етап включає створення інструментарію аудиторського процесу, розроблення плану та програми державного фінансового аудиту.

Дослідницький етап включає два основні напрямки:

- 1) проведення державного фінансового аудиту для оцінки достовірності та об'єктивності фінансової інформації, яка відображена у «Балансі», зокрема стосовно активів, власного капіталу та зобов'язань;

- 2) діагностичний процес, що охоплює оцінку ліквідності «Балансу», діагностику показників платоспроможності, ліквідності активів, ділової активності, рентабельності активів та власного капіталу, чистих активів; також визначається наявність загроз банкрутства та інвестиційної привабливості підприємства, а також вартості та цінності досліджуваного суб'єкта бізнесу.

Результативний етап передбачає узагальнення висновків державного фінансового аудиту у підсумковій документації, такій як Аудиторський висновок чи Звіт незалежного аудитора, а також у звіті внутрішнього державного фінансового аудиту. Підсумкова документація включає презентацію матеріалів

дослідження державного фінансового аудиту замовникам і надання рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків, якщо такі виявлені.

Для успішної реалізації алгоритмізації державного фінансового аудиту необхідно використовувати різноманітний інструментарій. Отже, у ході державного фінансового аудиторського дослідження рекомендується застосовувати різні види аналізу, методи та прийоми.

1. Різноманітні методи аналізу: аналіз вертикального розподілу, горизонтальний аналіз, дискримінантний аналіз, дисперсійний аналіз, екстраполяційний аналіз, коефіцієнтний аналіз, лабораторний аналіз, аналіз нечіткої логіки, регресійний аналіз та трендовий аналіз.

2. Різноманітні методи дослідження: опитувальні анкети, взаємний контроль, вивчення по суті, групування, запит, моделювання, моніторинг, опитування, оцінювання, порівняння, тестування та узагальнення.

3. Різноманітні методи проведення досліджень: арифметична перевірка, взаємоперевірка, логічний аналіз, перевірка відповідності нормам та правилам, формальна перевірка, хронологічний аналіз та інші.

Аналітичні процедури відіграють важливу роль у проведенні державного фінансового аудиту. Ці процедури включають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу потенційних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Проведений аналіз передбачає ретельне вивчення виявлених відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або значно відрізняються від очікуваних значень.

При розробці та проведенні аудиторських процедур аудитор повинен:

1. Встановити придатність конкретних аналітичних процедур для перевірки достовірності висловлень, враховуючи оцінені ризики суттєвих викривлень, і провести детальні тести для перевірки цих висловлень.

2. Оцінити достовірність даних, які використовуються аудитором при попередньому розрахунку відображених сум або коефіцієнтів. При цьому слід враховувати джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, а також ефективність внутрішнього контролю за підготовкою балансу.

3. Здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів, оцінити їхню достатню точність для ідентифікації викривлень.

Визначити обсяг будь-якої розбіжності між відображеними сумами та очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не вимагає подальшого розгляду.

3.2. Практичні аспекти контрольного процесу формування показників балансу

Визначено, що вибір методів оцінки залежить від її цілей. Оскільки оцінки використовуються для бухгалтерського обліку і звітності, то останні в значній мірі визначають вибір методів оцінки. Таким чином, мету оцінки активів можна розділити на три категорії: синтаксичні, семантичні і прагматичні.

Варто відзначити, що вибір методу оцінки визначається на основі сутнісного підходу. Розглянемо підходи, передбачені синтаксичною метою.

Вплив методів оцінки статей на прийняття рішень, які відповідають принципу відповідності, можна проаналізувати таким чином. У бухгалтерському обліку широко використовується підхід доходи-витрати, згідно з яким мета оцінки активів полягає в забезпеченні розрахунку валового прибутку від основної діяльності та прибутку від усіх інших операцій. Прибуток визначається як різниця між загальними доходами звітного періоду і оцінкою придбання всіх відповідних витрат. Звідси випливає, що негрошові активи повинні оцінюватися за вартістю придбання до тих пір, поки вони не списуються на витрати і не порівнюються з доходами конкретного періоду. Монетарні активи, зазвичай, оцінюються за чистою вартістю реалізації.

Згідно із принципом обачності (консерватизму), прибуток формується та реалізується лише при офіційній реєстрації фактів господарської діяльності. Жодна інша дія чи подія, яка відбулася перед моментом реалізації, не вказує на виникнення прибутку чи збитку, і, отже, не впливає на зміну вартості активу. Таким чином, принцип відповідності передбачає відображення активів в балансі за їх вартістю при придбанні. З урахуванням зміни вартості грошової одиниці, а також

поточного прибутку, активи слід переоцінювати відповідно до їх покупної спроможності. Існує точка зору, що розподіл поточного операційного прибутку і потенційних прибутків і збитків може бути забезпечений оцінкою активів на основі поточної ринкової вартості. В таблиці 3.1 оформлено підходи до вибору методів оцінки статей «Балансу» залежно від мети.

Таблиця 3.1 - Підходи до вибору методів оцінки статей «Балансу» залежно від мети

Мета оцінки	Підходи до вибору оцінки	Сутність підходів
Синтаксична	Доходи - витрати	Оцінка активів має на меті забезпечити розрахунок валового прибутку, який виникає в результаті основної діяльності та всіх інших операцій.
	Приріст активів	Оперує з визнанням та фіксацією у бухгалтерському обліку всіх змінених вартостей, ґрунтуючись на достовірній інформації про вартість вибуття або очікувані грошові суми.
Семантична	Підходи, засновані на підтримці фінансової звітності	Цей підхід свідчить про те, що сценарій оцінки за собівартістю втрачає актуальність, і наголос робиться на поточній ринковій вартості.
Прагматична	Підходи, засновані на корисності і релевантності отриманих даних	Такий підхід підкреслює, що оцінка активів є обґрунтованою лише тоді, коли користувач може визначити конкретні зв'язки між нею та передбачуваним рухом грошових коштів.

**Джерело: складено автором за даними [20].*

Основна складність дотримання принципу відповідності, який визначає вибір методу оцінки активів, полягає у специфіці функціонування різних підприємств, що призводить до ситуації, де розподіл вартості активів для собівартості продукції (або витрат) значно відрізняється. Суми, що відносяться до майбутніх звітних періодів, не мають жодного зв'язку з поточним прибутком, тому нерозподілені вартості не пов'язані з майбутніми прибутками.

Визначено, що існує певний порядок, який дозволяє визначити вплив на зростання активів методів оцінки, які використовуються. Згідно з концепцією приросту, зі збільшенням вартості активу (або зменшенням кредиторської заборгованості), прибуток підприємства збільшується. Іншими словами, прибуток

формується за рахунок збільшення оцінки активу від вартості придбання до вартості вибуття або від дисконтованої чистої вартості реалізації до суми грошових коштів, які будуть отримані, коли дохід стане реалізованим.

За даною концепцією слід зауважити, що головна ціль оцінки полягає в визначенні вартості активів на момент їх виведення, щойно всі операції, пов'язані з наданням послуг, завершуються і можна провести перевірку. В цьому контексті фінансовий прибуток виникає внаслідок зростання вартості активу. Прибуток може бути розглянутий як реалізований чи нереалізований, але такий розподіл не є обов'язковим для досягнення цілі цього методу оцінки.

Значущість цього підходу до оцінки активів полягає в тому, що він враховує та реєструє всі зміни вартості на основі достовірних даних щодо вартості вибуття або сум грошових коштів, очікуваних до отримання. Таким чином, чиста вартість реалізації повинна перевищувати вартість придбання; поточна вартість заміни може бути близькою до чистої вартості для підприємства, ніж собівартість, оскільки остання є актуальною для підприємства. Вибір методу оцінки залежить від того, чи виконує підприємство основні функції, чи методи оцінки вільні від упередженості, чи можлива оцінка конверсії об'єкта оцінки в грошові кошти.

Оцінка активів згідно з цим підходом виявляється ефективною для обліку запасів, які виникають на різних етапах операційного циклу, таких як сировина або напівфабрикати, і збільшуються протягом процесу виробництва до моменту, коли запаси перетворюються на готову продукцію.

Семантична мета охоплює підходи, спрямовані на підтримку фінансової звітності, яка надає оцінки ресурсів та зобов'язань підприємства. Ці оцінки чітко інтерпретуються на конкретний момент часу і дозволяють оцінити стан та зміни фінансового положення підприємства. Цей підхід підкреслює, що оцінка за собівартістю стає менш важливою. Надається перевага поточній вартості через її базування на реальних ринкових цінах, які є актуальними.

Для досягнення семантичної мети важливо забезпечити достовірність оцінок, яка включає у себе оцінку ресурсів підприємства та передбачення майбутніх надходжень цінностей. Тому відмова від оцінки за собівартістю є обґрунтованою

для досягнення даної цілі. Зміни цін у часі призводять до відмінностей між оцінкою активу за собівартістю та сумою дисконтованих грошових потоків. Поточна вартість, яка базується на поточних ринкових цінах, має у цьому відношенні більше інформативне значення.

Прагматична мета спрямована на корисність або відповідність фінансової інформації, при цьому релевантність визначається як "здатність інформації впливати на процес ухвалення рішень, сприяючи користувачам у прогнозуванні наслідків минулих, поточних або майбутніх подій, а також підтверджувати або коригувати їх очікування". Орієнтація на інвесторів, як на однієї з ключових аудиторій фінансової звітності, визначає завдання надати інформацію про рух грошових коштів та очікувані потоки. Для досягнення цієї мети необхідно представити дані про ресурси та зобов'язання підприємства, а також про розмір власного капіталу, що, в суті, є балансом. Щодо прогнозування руху грошових коштів, інформація про активи виявляється ключовою, оскільки інвестор може встановити взаємозв'язок між нею та очікуваними грошовими потоками. Таким чином, актуальність оцінки активів стає важливою для забезпечення інвесторів необхідною інформацією для прийняття рішень.

При реалізації капітальних інвестицій можна припустити, що оцінка активів спрямована на отримання інформації, яка дозволяє передбачати обсяги грошових витрат, необхідних у майбутньому для забезпечення подальшої діяльності підприємства та закупівлі необхідних ресурсів, а також для розробки прогнозів майбутніх грошових надходжень. Таким чином, вартість придбання в майбутньому повинна бути більш інформативною, ніж минулі витрати, відповідно до сучасних стандартів обліку. Незважаючи на аргументи на користь поточної оцінки активів, вона не знайшла широкого застосування у загальній фінансовій звітності. Це може бути виправдано тим, що ті, хто потребує інформації про майбутні грошові потоки, можуть здобути цю інформацію з менш витратних та менш трудомістких джерел.

Крім того, більшість угод базуються на вартості придбання активів, що робить їх більш цінними для фінансової звітності. У випадку оптимістичних прогнозів щодо майбутньої діяльності підприємства, поточна оцінка активів може

бути кориснішою для акціонерів, ніж оцінка в рамках ліквідації, оскільки підприємство здатне покрити свої зобов'язання за рахунок майбутніх надходжень, а не лише за рахунок продажу активів у неволі.

Користувачі, зокрема кредитори, виявляють інтерес до отримання інформації про очікувані грошові потоки в майбутньому, особливо в умовах можливого ризику банкрутства підприємства. При фінансовій нестабільності кредиторам доводиться розглядати різні джерела для забезпечення платежів, тому для них важливо мати впевненість у прогнозованих грошових потоках на майбутнє. В цьому відношенні оцінка поточних активів може бути корисною, особливо якщо вона підтримується позитивними прогнозами стосовно діяльності підприємства.

Інвестори та кредитори переважно проявляють зацікавленість у прогнозах майбутньої діяльності компанії, тоді як управлінський апарат постійно приймає рішення, які формують цей майбутній контекст. Таким чином, для управлінця більш важливими є дані, які аналізують різні аспекти діяльності, такі як відносні витрати та прибутки від використання активів порівняно з їхньою ліквідаційною вартістю.

Для ухвалення різноманітних управлінських рішень також необхідні дані щодо ймовірних витрат, межових витрат або диференційованих витрат, а також поточна оцінка очікуваних грошових потоків. Однак інформація, яка є важливою для управлінця, не завжди є такою самою корисною для інвесторів чи кредиторів. Тому можливо, доцільно включати такі оцінки у формі приміток до фінансової звітності.

Оскільки оцінка є однією зі складових системи формування інформації у фінансовій звітності, зрозуміло, що вона підпорядкована принципам та якісним характеристикам цієї системи. Надійність є основним аргументом на користь використання оцінки за собівартістю. Вартість придбання має перевагу перед вартістю вибуття, оскільки вона не включається до доходу до моменту реалізації. Отже, можна зрозуміти, що ринкові ціни важливі для зовнішньої звітності, але для управлінця впливає не тільки на поточні події, але і на майбутні. Однак невизначеність і вимоги до об'єктивності та перевірки забезпечують більшу

надійність поточних ринкових цін порівняно з майбутніми. Собівартість формується на основі реальних операцій і, таким чином, може бути вважатися надійною. Тому з позиції надійності собівартість має перевагу.

Аргументами на користь використання собівартості як виду оцінки є:

- юридична та економічна обґрунтованість; собівартість підтверджується реальними документами, що відображають реальні витрати на даний об'єкт;
- точність; оцінка за собівартістю, ґрунтуючись на документах, є відносно точною і позбавлена перекручень;
- відображення інвестицій; собівартість правильно відображає інвестиції, вкладені в підприємство, і не допускає втрати початкового вкладення;
- визначення фінансового результату; лише шляхом визначення собівартості можна точно обчислити фінансовий результат, віднімаючи реальну вартість реалізованих активів від доходів.
- дійсна оцінка майна; у поточному обліку, зазвичай, недооцінюється реальна вартість майна, що дозволяє створювати приховані резерви, що сприяють соціальній стабільності.

Аргументами на підтримку використання цін реалізації як методу оцінки можна назвати:

- юридичну та економічну обґрунтованість; юридично розглядаючи, ціна реалізації відображає об'єктивну оцінку вартості майна, навпаки від собівартості, яка може викривати справжню вартість; з економічного погляду, оскільки купівельна спроможність грошей піддається коливанням, тільки ціна реалізації показує правильні відношення між цінами;
- точність; здається, що точність, яку беруть з документів, є уявною, оскільки бухгалтер, ґрунтуючись на застарілих оцінках, які втратили актуальність, не може приймати обґрунтовані рішення;
- відображення інвестицій; розмір інвестицій, обчислений на основі застарілих цін, які втратили актуальність, не лише не розкриває справжнього фінансового стану підприємства, але й викриває його; ціна реалізації є більш об'єктивною;

– визначення фінансового результату; при використанні собівартості оцінка майна і витрат стають неточними, що, в свою чергу, викривляє фінансовий результат; ціна реалізації надає більш правдиві дані;

– реальна оцінка майна; тільки використання цін реалізації робить приховані резерви явними, що може слугувати гарантією.

Зважаючи на вищезазначені аргументи, можна прийти до висновку, що обидва методи оцінки мають свою важливість.

Зараз відсутній загальноприйнятий метод оцінки активів підприємства, який би відображав фінансовий стан, визначав прибуток і враховував інформаційні потреби всіх користувачів фінансової звітності. З нашого погляду, структурний підхід визначає оцінку активів за собівартістю як ідеальний метод, оскільки він базується на системі подвійного обліку, що фіксує всі зміни в ресурсах підприємства та ідентифікує їх. Тим не менш, можна розробити формальні структури і для інших методів оцінки.

Отже, в галузі бухгалтерського обліку оцінка передбачає використання фінансових показників для об'єктів обліку або елементів діяльності підприємства. Особливу вагу в роботі аудитора має аналіз та вивчення балансу. Отримана під час цього аналізу інформація надає можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення, оцінювати динаміку та перспективи змін у доходах (прибутку) підприємства, ресурсах, а також визначати ефективність їх використання.

Можливе застосування різних рівнів деталізації при аналізі бухгалтерського балансу. У рамках експрес-аналізу виконується розрахунок, аналіз та контроль обмеженої кількості ключових показників.

Глибокий аналіз фінансів потребує значних зусиль і включає в себе виконання розрахунків та оцінку змін динаміки показників, створення взаємопов'язаних аналітичних таблиць та використання простіших моделей жорстко детермінованого факторного аналізу. Бухгалтерський баланс є основою інформації для цієї програми.

Об'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі є бухгалтерський баланс.

Забезпечення точності, надійності та відповідності фінансової звітності стандартам на підприємстві є вкрай важливим завданням внутрішнього контролю. Оскільки бухгалтерський баланс вважається ключовою складовою фінансової звітності, ретельний нагляд за процесом його формування та перевірка правильності даних є важливими етапами цього процесу.

Надано опис суб'єктів внутрішнього контролю в Департаменті АПР СОДА, розглянуто їх функціональні обов'язки та завдання. Отримані результати представлені у вигляді таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 - Суб'єкти внутрішнього контролю підприємства та характеристика їх функціональних обов'язків, завдань

Суб'єкти внутрішнього контролю	Функціональні обов'язки та завдання суб'єктів внутрішнього контролю
1	2
Відділ внутрішнього державного фінансового аудиту СОДА	Основні функції відділу включають: 1. Розробка та представлення голові Сумської обласної державної адміністрації об'єктивних та незалежних висновків та рекомендацій для поліпшення функціонування системи внутрішнього контролю. 2. Вдосконалення системи управління. 3. Запобігання незаконному, неефективному та неефективному використанню бюджетних коштів. 4. Попередження виникнення помилок або інших недоліків у діяльності об'єктів внутрішнього державного фінансового аудиту.
Головний бухгалтер	Виконання моніторингу та контролю за виконанням працівниками відділу внутрішніх правил трудового та службового розпорядку включає: спостереження за тим, як працівники дотримуються внутрішніх трудових та службових правил. Контроль здійснюється в таких аспектах: 1. Фіксація всіх економічних операцій у бухгалтерському обліку. 2. Ефективне та цілеспрямоване використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереження майна та ефективне використання коштів з державного та обласного бюджетів. 3. Дотримання вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи, погашення та списання дебіторської заборгованості Департаменту. 4. Коректне проведення розрахунків при оплаті товарів, робіт та послуг, врахування відповідності витрат обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи отриманих послуг відповідно до умов укладених договорів, включаючи договори оренди.

Продовження таблиці 3.2

1	2
	5. Відповідність бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (при використанні програмно-цільового підходу в бюджетному процесі). 6. Надання необхідних матеріалів для виявлення нестачі, крадіжок грошових коштів та майна, а також збитків до активів. 7. Застосування заходів для усунення виявлених порушень і недоліків під час проведення контрольних заходів. 8. Організація фінансування програм з державного та обласного бюджетів, включаючи розробку кошторисів, помісячних планів асигнувань, лімітних довідок і т.д.

**Джерело: складено автором.*

Внутрішній контроль бухгалтерського балансу в Департаменті АПР СОДА здійснюється такими етапами:

1. Аудитор перевіряє, чи існує розпорядження від керівництва підприємства щодо облікової політики та аналізує, як бухгалтерська служба дотримується принципів складання фінансової звітності.

2. Визначається відповідність показників статей балансу на початку звітного періоду відомостям, включеним у попередній період балансу.

3. Показники статей балансу на завершення звітного року мають бути підтверджені результатами інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошей, резервів, розрахунків та інших активів і пасивів, проведеної до складання річного бухгалтерського звіту.

4. Інформація про стан коштів на рахунках, яка міститься в статтях балансу, повинна збігатися із зазначеними даними у виписках.

5. Показники статей балансу на кінець звітного періоду повинні відповідати оборотам і залишкам на рахунках Головної книги, тож перевірка оборотів і залишків на рахунках аналітичного та синтетичного обліку на кінець звітного року перед складанням заключного балансу є обов'язковою.

6. Показники балансу підприємства та інших форм фінансової звітності повинні бути взаємозалежними.

Департамент агропромислового розвитку є структурним підрозділом Сумської обласної державної адміністрації, а внутрішній контроль в даному відділі

здійснюється відділом внутрішнього аудиту Сумської обласної державної адміністрації.

Здійснено оцінку зовнішнього контролю Департаменту АПР СОДА. Результати виконання завдання оформлено в таблицю 3.3.

Таблиця 3.3 - Оцінка зовнішнього контролю підприємства

Вид контролю	Суб'єкт проведення контролю	Період проведення контролю	Назва підсумкового документу	Коротка характеристика змісту підсумкового документу
Ревізія	Управління північно – східного офісу держаудит служби в Сумській області	08.07.2022 – 29.09.2022	Документ ревізії, що охоплює окремі аспекти фінансово-господарської діяльності Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації за період з 24.02.2022 по 30.06.2022 року.	Вказано, в якому напрямку та групою осіб проводилася ревізія, і була дана характеристика організації. Визначено, як усунути порушення та недоліки, виявлені на попередніх ревізіях (перевірках). Порушення, виявлені попередньою ревізією, були повністю усунені. Оцінено виконання функцій головного розпорядника бюджетних коштів, де здійснено аналіз ефективності та економічності використання державних фінансових ресурсів, а також оцінено збереження необоротних активів та інших майнових цінностей. Проведено аудит для перевірки точності та достовірності бухгалтерського обліку, а також фінансової та бюджетної звітності.

**Джерело: складено автором.*

Основною метою складання бухгалтерського балансу є забезпечення достовірної та точної інформації щодо майнового та фінансового стану підприємства, його фінансових результатів та ефективності управління протягом звітного періоду для внутрішніх і зовнішніх зацікавлених сторін. Для відповідності цим вимогам підприємство виконує різноманітні процедури.

Наприклад, перед складанням балансу рекомендується виконати такі дії: провести і зафіксувати результати інвентаризації; оцінити та переглянути стан активів; нарахувати амортизацію на основні засоби, інші необоротні активи та нематеріальні активи; обчислити податки та збори, що виникають у звітному періоді; утворити необхідні резерви відповідно до політики обліку підприємства; провести закриття рахунків витрат і обліку доходів; визначити річний фінансовий результат.

Об'єктом внутрішнього державного фінансового аудиту є опрацювання діяльності обласних та районних державних адміністрацій, їх структурних підрозділів, а також підприємств, установ та організацій, які перебувають під управлінням Сумської обласної державної адміністрації в повному обсязі або в певних аспектах (на окремих етапах).

Заходи, які приймають голова Сумської обласної державної адміністрації, керівники структурних підрозділів Сумської обласної державної адміністрації та голови районних державних адміністрацій, спрямовані на забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю. Відповідно до покладених завдань, відділ проводить:

1. В межах своїх повноважень проводить оцінку:
 - ефективності функціонування внутрішнього контролю;
 - ступеня виконання та досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах;
 - ефективності планування і виконання бюджетних програм та їх результатів;
 - якості надання адміністративних послуг, виконання контрольно-наглядових функцій та завдань, передбачених законодавством;

- стану збереження активів та інформації;
- стану управління державним майном;
- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності;
- ризиків, які можуть негативно впливати на виконання функцій і завдань.

2. Здійснюючи вказівки голови Сумської обласної державної адміністрації, відділ проводить аналіз проєктів розпоряджень, наказів та інших документів, що стосуються використання бюджетних коштів, з метою забезпечення їх цільового та результативного використання.

3. Відділ здійснює планування, координацію та проведення внутрішніх державних фінансових аудитів відповідно до вказівок голови Сумської обласної державної адміністрації. Крім того, він реєструє результати державного фінансового аудиту, готує аудиторські звіти, висновки та рекомендації, а також відстежує виконання цих рекомендацій.

4. Відділ взаємодіє із іншими структурними підрозділами Сумської обласної державної адміністрації, органами виконавчої влади та місцевого самоврядування, а також з підприємствами, установами та організаціями у справах проведення внутрішнього державного фінансового аудиту.

5. Відділ представляє голові Сумської обласної державної адміністрації державні фінансові аудиторські звіти та рекомендації для ухвалення необхідних управлінських рішень.

6. Відділ подає звіти щодо своєї діяльності голові Сумської обласної державної адміністрації та органам Державної фінансової інспекції України у визначені законодавством строки та порядку.

7. Відділ аналізує результати проведених контрольних заходів, систематизує та поширює позитивний досвід.

8. Відділ, виконуючи вказівки голови Сумської обласної державної адміністрації, розглядає листи, скарги, звернення, пропозиції громадян,

підприємств, установ та організацій з питань, що входять до сфери його компетенції.

9. В межах повноважень відділ ініціює заходи реагування до розпорядників та отримувачів бюджетних коштів, які вчинили бюджетні правопорушення, порушує питання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні встановленого порядку використання бюджетних коштів.

10. Відділ вживає заходів щодо запобігання корупції.

11. Відділ виконує інші функції відповідно до своєї компетенції.

Остання перевірка, яку провів відділ внутрішнього державного фінансового аудиту, відбулася у 2020 році. Звіт, який розкриває результати аналізу ефективності та результативності виконання бюджетної програми КПКВК 2410180 "Інша діяльність у сфері державного управління", висвітлює інформацію, отриману в ході внутрішнього державного фінансового аудиту.

Цей аудит був ініційований за дорученням голови Сумської обласної державної адміністрації та охоплював період з 1 серпня 2018 року по 31 березня 2020 року. Основною метою цього дослідження було визначення причин і факторів, що негативно впливають на ефективність використання коштів під час виконання бюджетного кошторису.

Аналізу піддалися кошти Державного бюджету України та обласного бюджету Сумської області, виділені в рамках бюджетної програми "Інша діяльність у сфері державного управління" (КПКВК 2410180). Особлива увага була приділена діяльності посадовців установи з метою забезпечення ефективного використання бюджетних коштів.

3.3 Пріоритетні напрямки вдосконалення контрольного процесу формування показників балансу

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4] встановлює нормативне регулювання щодо організації, бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні і періодично актуалізується для

врахування змін та доповнень. Певні положення, які стосуються бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, отримали вдосконалення після прийняття Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 5 жовтня 2017 року, № 2164-VIII (далі - Закон № 2164).

Реалізація положень Закону № 2164 сприяє підвищенню якості обліку та фінансової звітності в Україні відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та сприяє виконанню зобов'язань України за Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Основні зміни, внесені Законом № 2164, включають такі [8]:

1. Зміни в класифікації підприємств. Введена нова класифікація підприємств для полегшення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (раніше ця класифікація знаходилася в ст. 55 Господарського кодексу України). Підприємства призначаються до певних груп на основі їхньої річної фінансової звітності. Якщо протягом двох років підприємство не відповідає критеріям певної групи, воно повинно бути перекваліфіковане в іншу категорію. Отже, розрахунок вартості активів та доходу ґрунтується на середньому обмінному курсі гривні до євро, встановленому Національним банком України на конкретну дату.

2. Зміни в обов'язковості та правилах використання Міжнародних стандартів фінансової звітності, які обов'язково необхідні для складання звітності підприємств.

Відповідно до суспільних інтересів, підприємства:

- виконують видобуток корисних копалин, які мають загальнодержавне значення;
- здійснюють господарську діяльність у відповідності до видів діяльності, визначених Кабінетом Міністрів України.

3. Аудитор має обов'язок оприлюднювати перевірені фінансові звіти підприємств, що є об'єктом загального суспільного інтересу, а також тих, які мають

статус суб'єктів монополії на ринку загальнодержавного значення та здійснюють видобуток корисних копалин.

4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазнає змін, що стосуються особливостей бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в галузі державного сектору економіки.

5. Передбачено можливість відображення незначних недоліків у первинних документах, які не призводять до відмови в визнанні господарської операції, якщо такий документ містить інформацію, необхідну для ідентифікації учасників господарської операції та інші обов'язкові дані. Також внесено зміни, які вказують, що права та обов'язки сторін господарської операції не можуть бути обумовлені фактом внесення цієї операції в бухгалтерський облік.

6. Звіт про управління був відмінений для мікропідприємств та малих підприємств, і тепер для середніх підприємств встановлено вимогу не включати нефінансову інформацію у звіт про управління. Ця інформація має висвітлювати стан та перспективи розвитку підприємства, а також розглядати основні ризики та невизначеності в його діяльності.

Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 5 жовтня 2017 року, № 2164-VIII, набув чинності з 1 січня 2018 року, однак певні положення, що стосуються оприлюднення фінансової звітності, стали обов'язковими з 1 січня 2019 року.

Також вступив в силу Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання" від 8 вересня 2017 року, № 755, який вносить зміни до процедури складання стандартних форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів для розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів.

Ефективна організація облікової політики є ключовим чинником для успішного ведення обліку на підприємстві. Однак багато компаній не мають належно розробленого документа, який чітко визначає облікову політику, або такий документ не завжди враховується на практиці.

Забезпечення підприємств більшою незалежністю та можливістю вибору процедур і методів облікового процесу сприятиме поліпшенню взаємодії між суб'єктом господарювання та зовнішніми користувачами інформації.

Під час аналізу фінансового стану підприємства застосовуються різноманітні методи та моделі, і вибір конкретних залежить від поставленої задачі фінансового аналізу.

Оцінка фінансового стану підприємства проводиться за допомогою різних методів, включаючи балансові методи, використання фінансових коефіцієнтів, рейтингову та комплексну інтегральну оцінку, а також застосування статистичних моделей для оцінки ймовірності банкрутства. Важливо враховувати, що кожен із цих методів має свої переваги та недоліки.

Найбільш оптимальним підходом до оцінки фінансового стану підприємства є використання не лише традиційних методів діагностики, але і проведення комплексного аналізу. Цей підхід дозволяє отримати не лише об'єктивні дані про стан підприємства, але і визначити напрямки для підвищення його ефективності та удосконалення фінансового стану.

Комплексна оцінка фінансового стану підприємства дозволяє визначити його економічний потенціал та позицію на ринку. Крім того, така оцінка формує інформаційну базу для ухвалення управлінських та фінансових рішень.

Головною метою оцінки фінансового стану є своєчасне виявлення та усунення недоліків у фінансовій діяльності, сприяння у прийнятті правильних управлінських рішень для поліпшення фінансового стану та запобігання банкрутству.

В контексті сучасних глобальних тенденцій у сфері фінансового контролю важливо визначити його мету, обґрунтувати пріоритетні напрямки і завдання, а також визначити основні принципи організації та реалізації. Це формує цільову підсистему концепції фінансового контролю, спрямовану на ефективне використання бюджетних коштів.

Згідно з наведеною моделлю, основна мета контролю "Балансу" цільового використання бюджетних коштів полягає в мінімізації та запобіганні порушень у

сфері використання державних фінансових ресурсів. Для досягнення цієї мети передбачено вирішення ряду завдань, серед яких ключові:

1. Спостереження за фінансово-економічною діяльністю суб'єктів господарювання, які користуються бюджетними коштами.

2. Вчасне встановлення розбіжностей між фактичними показниками та планами фінансування є важливою складовою ефективного фінансового контролю.

3. Проведення аналізу причин цих відхилень та ідентифікація ключових факторів, що мають найбільший вплив на їх утворення, визначає осіб, які несуть відповідальність за неправильне використання бюджетних коштів.

4. Оцінка ефективності використання коштів, виділених суб'єктам господарювання з бюджету, становить ключовий етап контролю і вимагає об'єктивного підходу.

5. Розробка пропозицій з регулювання конкретних напрямків використання бюджетних коштів є важливим кроком для забезпечення відповідності принципу цільового та ефективного використання.

6. Розв'язання цих завдань передбачає дотримання принципів раціональної організації фінансового контролю для досягнення цілей цільового використання бюджетних коштів.

Відзначено, що для ефективного контролю "Балансу" необхідні кваліфіковані спеціалісти, які мають розуміння не лише бухгалтерського обліку, але і компетентність у таких сферах, як стратегічний аналіз, оперативне планування, прогнозування та розробка управлінських рішень.

Використання цих експертних знань дозволяє здійснювати обґрунтовані управлінські рішення, проводити аналіз роботи та ефективно контролювати цільове використання ресурсів на основі схваленого кошторису.

Крім того, це сприятиме виявленню незаконних витрат, що в свою чергу підвищить ефективність обліку та фінансово-господарської діяльності установи, а також використання бюджетних коштів та коштів спеціального фонду.

Один із основних методів поліпшення фінансового стану "Балансу" полягає в активізації внутрішніх резервів підприємства, які можуть бути виявлені як

очевидні, так і заховані. Пошук таких резервів для покращення фінансового стану включає аналіз всіх аспектів його діяльності.

Потреба в економії коштів вимагає використання всіх доступних інструментів для досягнення цієї мети, і це особливо важливо в контексті управління витратами бюджетних установ. Здійсненню поставленої мети сприяє внутрішній контроль.

Бюджетний кодекс визначає внутрішній контроль як комплекс заходів, які керівник вживає для забезпечення дотримання законності та ефективного використання бюджетних коштів, а також досягнення результатів відповідно до поставлених мети, завдань, планів та вимог до діяльності бюджетної установи.

Під час проведеного аналізу організації внутрішнього контролю в установі "Баланс" було виявлено ряд недоліків. Зокрема, не визначено осіб, відповідальних за його реалізацію, відсутній план проведення контрольних заходів, і не визначені форми внутрішнього контролю доходів і витрат.

Ці недоліки в організації внутрішнього контролю є загальнопоширеними серед бюджетних установ, де він часто обмежується перевіркою правильності відображення господарських операцій в обліку і складанням звітності, а також дотриманням фінансової дисципліни.

Незважаючи на те, що бюджетні установи часто ігнорують ефективну організацію внутрішнього контролю "Балансу", його практичне впровадження є надзвичайно важливим і сприяє більш результативному управлінню ресурсами та результатами діяльності установ.

Оптимальний підхід до створення системи внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетних установ передбачає його взаємодію з системою бухгалтерського обліку та бюджетування.

На рисунку 3.2 наведено пропозиції щодо організації внутрішнього контролю "Балансу".

Із вивченням графіка можна зробити висновок, що для забезпечення ефективного організації внутрішнього контролю в Департаменті АПК СОДА слід поєднувати його з різними формами бюджетування та інформаційною системою,

яка включає різноманітні джерела даних.

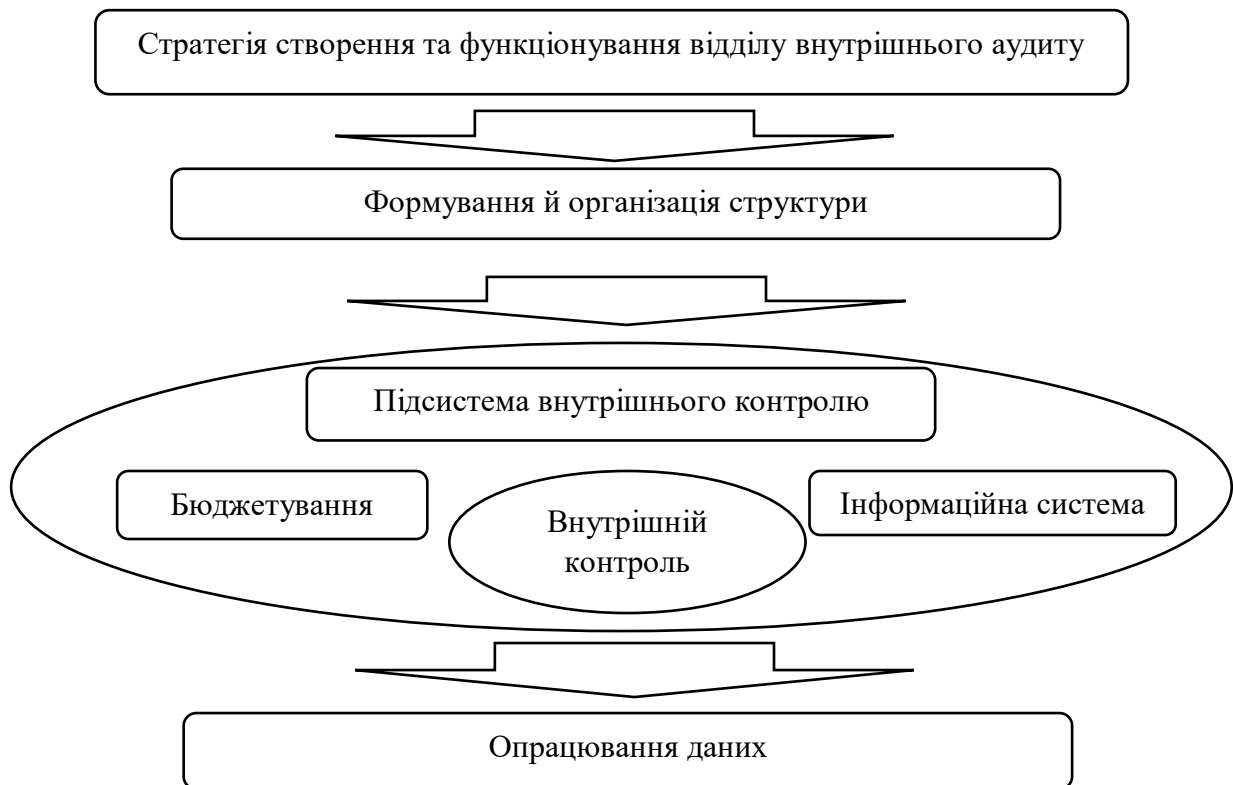


Рисунок 3.2 - Стратегія створення та функціонування відділу внутрішнього аудиту «Балансу» Департаменту АПК СОДА

**Джерело: розроблено автором.*

Законодавство не має чіткого визначення суб'єкта внутрішнього контролю в бюджетних установах. Єдине згадування на цей рахунок міститься в самому визначенні внутрішнього контролю. Згідно з Бюджетним кодексом, відповідальність за здійснення внутрішнього контролю покладена на керівника установи. Проте це твердження обмежується самою системою внутрішнього контролю.

Важливо відзначити, що мета системи внутрішнього контролю полягає не лише в виявленні недоліків та їх усуненні, але й в установленні первинної причини, що призвела до виникнення неузгоджень, а також в проведенні дослідження та ліквідації цієї причини. Схему ефективної організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат установи можна знайти на рисунку 3.3.



Рисунок 3.3 - Запропонована схема організації процесу внутрішнього контролю «Балансу» Департаменту АПР СОДА

**Джерело: розроблено автором.*

Для внутрішнього закріплення вимог та рекомендацій з проведення контролю, установа має ухвалити відповідний внутрішній документ. З метою забезпечення виконання контрольних процедур також необхідно розробити додаткові внутрішні документи щодо організації обліку, такі як робочий план рахунків, кореспонденція обліку субрахунків, графік документообігу та інші.

Сам процес контролю включає у себе формування плану та розробку контрольних процедур, безпосередню реалізацію запланованих процедур з використанням інструментів контролю та створення вихідної інформації щодо проведених контрольних дій суб'єкта. Процес планування передбачає створення переліку завдань та цілей контрольних процедур. Контрольні процедури можуть

включати збір фактичних даних, аналіз виконання кошторису за видатками, оцінку напрямків використання коштів та реалізації бюджетних програм. Інформація про проведені контрольні процедури повинна включати не лише констатацію виявлених порушень, але й рекомендації з їх усунення.

Додатковим ефективним методом удосконалення "Балансу" є активізація внутрішніх резервів, яка включає такі аспекти:

- проведення реструктуризації активів підприємства;
- реалізація заходів, спрямованих на зміну структури та композиції активів балансу;
- перетворення наявних матеріальних та фінансових активів підприємства в грошову форму [26].

Внутрішні резерви можуть бути виявленими або непрямими. Знаходження виявлених резервів може відбуватися шляхом ліквідації втрат окремих видів ресурсів та виходу за межі норм їх використання. Особливу увагу слід звертати на виявлення непрямих резервів.

Непрямі резерви є частиною капіталу, яка не відображена в балансі. Розмір непрямих резервів балансу визначається різницею між балансовою вартістю окремих майнових об'єктів підприємства та їх реальною вартістю.

Отже, можна визначити ряд заходів для забезпечення стабільності балансу підприємства:

- систематичний та постійний аналіз фінансового стану та результатів операцій підприємства;
- оптимізація структури витрат та пошук ефективних джерел їх формування;
- розробка та впровадження фінансових стратегій для досягнення визначених цілей;
- розробка заходів для запобігання кризовим ситуаціям і управління ризиками;
- стимулювання зростання вхідних грошових потоків та управління ліквідністю;

- оптимізація розподілу прибутку та розробка більш ефективної дивідендної політики;

- розробка заходів для зниження зовнішньої вразливості підприємства.

Аудит фінансової діяльності суб'єктів господарювання має на меті оцінювати та аналізувати їхню фактичну діяльність щодо законного та ефективного використання державних або комунальних коштів і майна, а також інших активів держави. Аудит спрямований на перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності, а також оцінку ефективності систем внутрішнього контролю суб'єктів господарювання в державному секторі економіки та інших отримувачів бюджетних коштів на всіх рівнях та державних фондах.

1. Основні завдання аудиту включають:

- аналіз та перевірка дотримання об'єктом аудиту вимог законодавства та рішень його управлінського органу;
- оцінка ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, визначена як співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використаних ресурсів;
- перевірка законного (цільового) та ефективного використання активів об'єкта аудиту та оцінка стану їх збереження;
- аналіз правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності;
- оцінка інвестиційної діяльності об'єкта аудиту;
- оцінка стану внутрішнього контролю;
- аналіз виконання функцій з управління об'єктами державної власності.

2. Розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків і порушень під час аудиту та запобігання їм у майбутньому.

Також необхідно внести пропозиції з удосконалення системи внутрішнього контролю на підприємстві, з основним наголосом на організацію внутрішнього контролю у галузі бухгалтерського обліку, зокрема стосовно складання форми 1-дс "Баланс". Результати виконання цього завдання представлені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 - Напрями вдосконалення внутрішнього контролю підприємства

Напрями вдосконалення	Обґрунтування напрямів вдосконалення
Організація внутрішнього контролю	В "Рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками державних коштів у своїх закладах та у підвідомчих державних установах" відзначається, що моніторинг виконання заходів внутрішнього контролю представляє собою процес спостереження та оцінки якості цих заходів після їх реалізації. У бюджетній установі моніторинг внутрішнього контролю передбачає сталий нагляд і періодичну оцінку. Постійний моніторинг відбувається під час щоденної/поточної діяльності установи, охоплюючи управлінські, наглядові та інші дії керівників на всіх рівнях та працівників установи під час виконання їхніх обов'язків для виявлення та коригування відхилень. Важливим завданням управлінського персоналу є постійний моніторинг внутрішнього контролю, включаючи перевірку його функціонування відповідно до визначених завдань та цілей і внесення необхідних змін у відповідь до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі бюджетної установи. Моніторинг заходів контролю може охоплювати дії, такі як перевірка управлінським персоналом вчасності та повноти виконання затверджених планів контрольних заходів бюджетної установи на рік, дотримання графіків проведення окремих контрольних заходів протягом поточного року, виконання працівниками контрольних функцій, зазначених у посадових інструкціях. Періодична оцінка передбачає проведення оцінки виконання окремих функцій та завдань на регулярній основі, що здійснюється працівниками, які не несуть відповідальності за їх виконання, або підрозділом внутрішнього аудиту установи з метою об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю.
Оптимізація Положення про внутрішній контроль на підприємстві.	Включає в себе проведення моніторингу актуального стану ключових інститутів з урахуванням визначених критичних точок стійкості. Важливо відзначити, що це відрізняє державний фінансовий аудит від контролю, який здійснюють органи, такі як контрольно-ревізійне управління міністерств і відомств, фінансові та наглядові структури. Останні вбудовані у систему управління конкретних відомств і завжди керуються відомчими принципами.
Здійснювати дії, що передбачаються суб'єктами внутрішнього контролю з метою досягнення очікуваного результату.	Оптимізація нагляду за власним капіталом. Впровадження ефективної системи відстеження фінансових та грошових інвестицій. Застосування механізмів контролю за дебіторською заборгованістю та зобов'язаннями. Розроблення ефективної системи моніторингу основних засобів та нематеріальних активів. Впровадження методології контролю за доходами та витратами діяльності. Установлення системи контролю за бухгалтерським обліком, звітністю та фінансовим станом підприємства.

**Джерело: розроблено автором.*

Департамент АПР СОДА включає в себе відділ внутрішнього державного фінансового аудиту, який регулярно проводить оцінку фінансових процесів для виявлення можливих порушень та помилок. Присутність внутрішнього державного фінансового аудиту свідчить про зобов'язання організації перед внутрішньою системою контролю і сприяє встановленню довіри серед акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених сторін. Ці переваги визначають внутрішній державний фінансовий аудит як ключову функцію для забезпечення ефективного управління та виконання внутрішніх стандартів і нормативів.

Отже, систематичний контроль за фінансовим станом підприємства, оцінка ефективності його діяльності та впровадження заходів для підтримки стабільності та прогнозування ключових показників сприятиме зміцненню позицій підприємства на ринку та забезпечить позитивні довгострокові перспективи його функціонування.

ВИСНОВКИ

В результаті проведених досліджень, що базуються на широкому використанні різнопланових методів вивчення організації складання та контролю складання форми 1-дс «Баланс» державної установи, на прикладі Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації, сформульовано наступні висновки теоретичного і практичного характеру.

1. Після детального вивчення структури та складових активів підприємства, можна відзначити переважання нефінансових активів, що є характерним для неприбуткових установ. Основні засоби становлять найвищий відсоток серед нефінансових активів протягом трьох досліджуваних років. Спостерігається позитивна динаміка у сфері запасів, де їх балансова вартість збільшилася на 11,53 тис. грн протягом трьох років. Готівкові кошти та їх еквіваленти, що перебувають у розпорядженні бюджетних установ та державних цільових фондів у національній валюті, складають найбільший відсоток серед фінансових активів. Протягом звітного періоду їх вартість зросла на 24,74 тис. грн. Розрахунки з соціального страхування відсутні у 2022 році, що є на 6,49 тис. грн. менше порівняно з 2020 роком. Щодо витрат на майбутні періоди, у 2023 році їх також немає, що свідчить про відсутність передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, відсутність передплати орендних платежів, а також відсутність виплат за страховий поліс. Загальна вартість активів за три роки зросла на 29,53 тис. грн.

2. Після вивчення складу та обсягу грошових коштів, можна прийти до висновку, що основним розпорядником коштів є переважно Державна казначейська служба України. Розмір грошових коштів у її касі значно зростав упродовж 2021-2022 років, на суму 6,1 тис. грн. Розмір грошових коштів у Казначействі найбільший за досліджуваний період спостерігається у 2021 році – 115,01 тис. грн. Протягом трьох років розмір всіх грошових коштів збільшився на 24,74 тис. грн.

3. Встановлено, що підприємство має характеристику неприбуткового підприємства, оскільки фінансовий результат протягом трьох років виявився від'ємним. Внесений капітал зафіксував зростання на 66,00 тис. грн. протягом досліджуваного періоду. Поточні зобов'язання становлять невелику частку у загальній структурі зобов'язань та взагалі відсутні у 2022 році. Важливо відзначити, що протягом трьох років поточні зобов'язання залишалися сталими. Зокрема, у 2022 році відсутні поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці, що представляє відхилення на 5 тис. грн. менше у порівнянні з 2020 роком. Підсумовуючи аналіз статей пасивів, можна відзначити, що пасиви підвищилися на 29 тис. грн. протягом періоду з 2020 по 2022 рр.

4. Аналізу розміру витрат на операції з обміну, дозволяє відзначити, що протягом трьох років витрати в цих категоріях виявилися зростаючими. Конкретно, витрати на оплату праці зросли на 246,72 тис. грн, відрахування на соціальні заходи збільшилися на 57,15 тис. грн, матеріальні витрати збільшилися на 371,61 тис. грн, амортизація показала збільшення на 9,26 тис. грн. З іншого боку, інші витрати зменшилися на 3,38 тис. грн.

5. Аналізуючи рух коштів Департаменту АПР СОДА, можна зробити наступні висновки: бюджетні асигнування зменшилися на 13 123,23 тис. грн протягом трьох років. Інші надходження від обмінних операцій також скоротилися на 45,52 тис. грн. Надходження від необмінних операцій, зокрема трансферти, зросли на 545,08 тис. грн, а інші надходження від необмінних операцій збільшилися на 23,42 тис. грн. Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями зросли на 5,94 тис. грн, але інші надходження зменшилися на 6,35 тис. грн. Усього надходжень від операційної діяльності скоротилися на 17 579,62 тис. грн. Витрати за обмінними операціями, зокрема витрати на виконання бюджетних програм, збільшилися на 667,9 тис. грн. Інші витрати за обмінними операціями зменшилися на 3,38 тис. грн. Витрати за необмінними операціями, включаючи інші витрати, зменшилися на 13 303,70 тис. грн. Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями зросли на 0,25 тис. грн, а інші витрати зменшилися на 6,35 тис. грн. Усього витрати від операційної діяльності зменшилися на 12 645,46 тис. грн, і

чистий рух коштів від операційної діяльності збільшився на 38,85 тис. грн. Надходження цільового фінансування збільшилося на 16,82 тис. грн, сприяючи загальному зростанню надходжень від інвестиційної діяльності на ту ж саму суму. Однак витрати на придбання основних засобів зросли на 39,79 тис. грн, що призвело до скорочення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності на 22,97 тис. грн. Загальний чистий рух коштів за звітний період показав зростання на 21,58 тис. грн. Залишок коштів на початку року досяг найвищого значення у 2022 році, становлячи 116,21 тис. грн, що на 3,17 тис. грн перевищує показник 2020 року. Залишок коштів на кінець року збільшився на 24,74 тис. грн протягом трьох років.

6. Структура форми балансу може бути адаптована для кращої відповідності конкретним потребам та характеристикам державної установи. Ось деякі можливі зміни, які можна розглядати:

1) Створення додаткових категорій, щоб надати більш детальну інформацію про конкретні типи активів чи зобов'язань. Це може включати розбивку категорії «Основні засоби» на окремі категорії для землі, будівель та обладнання.

2) Якщо установа управляє кількома фондами (наприклад, загальний, фонди спеціального призначення), доцільно було б створити окремі розділи для кожного фонду. Це підвищує прозорість і дозволяє зацікавленим сторонам оцінювати фінансовий стан кожного фонду незалежно.

3) Створення розділу присвяченому майбутнім зобов'язанням, таким як контрактні зобов'язання, оренда або довгострокові угоди. Це дозволить отримати більш повне уявлення про фінансові зобов'язання організації.

7. Завдяки удосконаленню рівня аналітичності інформації про об'єкт у фінансовій звітності можна більш детально вивчати діяльність та вчасно приймати стратегічні рішення для подальшого розвитку організації. Удосконалення автоматизації бухгалтерського обліку може відчутно полегшити рутинні завдання, забезпечити точність даних та покращити ефективність роботи. Доречно буде почати використовувати сучасну програму для ведення бухгалтерського,

управлінського та податкового обліку в комплексі. ISpro – це програмне забезпечення розроблене для бюджетних установ різних напрямків роботи.

8. Незважаючи на те, що бюджетні установи часто ігнорують ефективну організацію внутрішнього контролю "Балансу", його практичне впровадження є надзвичайно важливим і сприяє більш результативному управлінню ресурсами та результатами діяльності установ. Оптимальний підхід до створення системи внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетних установ передбачає його взаємодію з системою бухгалтерського обліку та бюджетування.

9. Додатковим ефективним методом удосконалення "Балансу" є активізація внутрішніх резервів, яка включає такі аспекти: проведення реструктуризації активів підприємства; реалізація заходів, спрямованих на зміну структури та композиції активів балансу; перетворення наявних матеріальних та фінансових активів підприємства в грошову форму.

Отже, можна визначити ряд заходів для забезпечення стабільності діяльності підприємства:

- систематичний та постійний аналіз фінансового стану та результатів операцій підприємства;
- оптимізація структури витрат та пошук ефективних джерел їх формування;
- розробка та впровадження фінансових стратегій для досягнення визначених цілей;
- розробка заходів для запобігання кризовим ситуаціям і управління ризиками;
- стимулювання зростання вхідних грошових потоків та управління ліквідністю;
- оптимізація розподілу прибутку та розробка більш ефективної дивідендної політики;
- розробка заходів для зниження зовнішньої вразливості підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. *Аудит: підручник*. 2-е вид., перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672 с.
2. Заяць М. Сутність, історичні основи та особливості складання балансу бюджетних установ. URL: <http://surl.li/ojheo> (дата звернення: 11.09.2023).
3. Інструкція користувача ISpro. URL: <http://surl.li/oisee> (дата звернення: 30.09.2023).
4. Камінська Т.Г. Методологія бухгалтерського обліку та контролю як їх гносеологічний базис. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 8 (170). С. 360–371.
5. Кардашева А.А. Особливості аудиторської перевірки форми № 1 «баланс (звіт про фінансовий стан)» *Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Суми, 22 листопада 2022 року). Суми : СНАУ, 2022. 157 с. (С. 38 – 40).
6. Кардашева А.А. Особливості нормативного регулювання процесу складання бухгалтерського балансу в державній установі *Формування та перспективи розвитку підприємницьких структур в рамках інтеграції до європейського простору: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (заочна форма)* (м. Полтава, 21 березня 2023 року). Полтава : ПУЕТ, 2023. 415 с. (С. 146 - 150).
7. Кардашева А.А., Назаренко І.М. Значення бухгалтерського балансу в процесі прийняття управлінських рішень *Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Одеса, 18 листопада 2022 року). Одеса : ОДАУ, 2022. 419 с. (С. 327 – 329).
8. Концептуальна основа фінансової звітності (видана РМСБО у вересні 2010 р.). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 11.11.2023).
9. Курусь Л.О. Удосконалення форми і змісту балансу бюджетної установи: від початку ХХ століття до сьогодення *Збірник наукових праць з актуальних*

проблем економічних наук. 2013. С. 114 – 117. URL: <http://surl.li/oisca> (дата звернення 11.09.2023)

10. Лемішовська О.С. Теорії балансу в історичному розвитку *Вісник Запорізького національного університету: Збірник наукових праць. Економічні*. 2014. № 4 (24). С. 102 – 109 URL: <http://surl.li/ojhey> (дата звернення 11.09.2023)

11. Махоніна К.Д. Обґрунтування особливостей використання методів аналізу балансу бюджетних установ. URL: http://surl.li/nezkb_ (дата звернення: 11.09.2023).

12. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 4. С. 80–83.

13. Назаренко І.М., Кардашева А.А. Організаційно-методичні аспекти складання балансу підприємства державного сектору з урахуванням впливу цифровізації *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Економічні науки". 2023. №4. URL: <http://surl.li/oisdм> (дата звернення: 11.09.2023).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» (зі змінами) : Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010. URL: <http://surl.li/gpgfv> (дата звернення: 11.09.2023).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (зі змінами): Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010. URL: <https://salo.li/Ef359f3> (дата звернення 10.11.2023).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» (зі змінами): Наказ Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010. URL: <https://salo.li/018070b> (дата звернення 10.11.2023).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010. URL: <https://salo.li/815CF4B> (дата звернення 10.11.2023).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010. URL: <https://salo.li/dB8bB84> (дата звернення 10.11.2023).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010. URL: <https://salo.li/A898c72> (дата звернення 10.11.2023).

20. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <http://surl.li/oiser> (дата звернення: 11.10.2023).

21. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України № 372 від 02.04.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text> (дата звернення: 11.09.2023)

22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <http://surl.li/wpzc> (дата звернення: 11.09.2023).

23. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : Наказ Міністерства фінансів № 44 від 24.01.2012. URL: <http://surl.li/oisds> (дата звернення: 20.09.2023).

24. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації : Наказ Міністерства фінансів № 572 від 17.06.2015. URL: <http://surl.li/gpgem> (дата звернення: 11.09.2023).

25. Сушко Н.І. Фінансова звітність бюджетів: методичні підходи до формування балансу за національними стандартами. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 554-560

26. Шапаренко А.В. Зміни в оцінці доходів і витрат бюджетних установ *Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: матеріали III Міжнародної студентської науково - практичної інтернет-конференції*. Одеса: ОНБУ, 2017. (С. 278-280).

27. Aaskoven L. Budgetary institutions and taxation. *Public Choice* (2018), 174, 335–349. URL: <http://surl.li/oisui> (дата звернення 10.11.23).

28. Association of Chartered Certified Public Accountants (2021). The global nature of accounting - and the central role of accountants working in and for organizations. ACCA. URL: <http://surl.li/ojwme> (дата звернення 10.11.23)

29. Lukas Goretzky, Martin Messner. Behind-the-scenes and frontline interactions in management accountants' identification work *Accounting, Organizations and Society*. URL: <http://surl.li/oissz> (дата звернення 10.11.23).

30. Mall. J., Yigitbazioğlu, O. The role of Internet technologies in shaping the work of accountants *New directions of accounting research. The British Accounting Review*, 51(6), 100833. URL: <http://surl.li/oistq> (дата звернення 10.11.23).

31. Petra Martinis. What is a balance sheet: definition, components & importance (2023). URL: <http://surl.li/ojwms> (дата звернення 10.11.23).

ДОДАТКИ