

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 основи обліку та контролю власного
капіталу**

Виконала:

Балкова Інна Сергіївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Олександр Володимирович
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Семенець Людмила Валентинівна
Головний фахівець з питань внутрішнього
аудиту Сумського національного аграрного
університету

Суми – 2024

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » грудня

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Балковій Інні Сергіївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-методичні основи обліку та контролю власного капіталу

2. База практичного дослідження:

Сумський національний аграрний університет м. Суми

керівник роботи **Назаренко Олександр Володимирович, д.е.н., професор**

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

затверджена наказом по університету від _____ . № _____

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 18 березня 2024 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична, бюджетна 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):

дослідити понятійну сутність категорії «власний капітал», як об'єкта обліку;
вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;
навести організаційно – економічну характеристику досліджуваного закладу вищої освіти;
розкрити стан організації обліку і аудиту власного капіталу закладу вищої освіти;
визначити особливості методики обліку і аудиту власного капіталу у базовому університеті;
надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і контролю власного капіталу в умовах функціонування досліджуваного університету;
сформувати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » грудня 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	Грудень 2022 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2022 р. - березень 2023 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	квітень-жовтень 2023 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	листопад - грудень 2023 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	січень-лютий 2024 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	лютий 2024 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	04-06 березня 2024 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	04-06 березня 2024 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	06-13 березня 2024 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	13-18 березня 2024 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	20 березня 2024 р.	

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Інна БАЛКОВА

Керівник роботи

Олександр НАЗАРЕНКО

Перевірку на автентичність проведено.
Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Надія БАРАНИК

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Балкова І.С. Теоретико-методичні основи обліку та контролю власного капіталу – Рукопис

Кваліфікаційна робота на здобуття ОС «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», Сумський національний аграрний університет, Суми, 2024.

Кваліфікаційна робота присвячена обліку та контролю операцій щодо власного капіталу та пошуку шляхів удосконалення на базі практичного дослідження Сумського національного аграрного університету м. Суми.

У кваліфікаційній роботі представлено теоретико-методичне узагальнення, визначено практичні аспекти та шляхи вдосконалення організації обліку і контролю власного капіталу закладів вищої освіти в умовах сьогодення.

Якісно побудоване облікове супроводження власного капіталу вищими навчальними закладами виступає вагомим інформаційним джерелом обліково-економічної, фінансової, управлінської інформації, що уможливлює організацію контролю за їх ефективним використанням.

Визначені теоретико-методичні основи формування, обліку і контролю власного капіталу та підходи до їх визначення у сучасній економічній літературі.

Проведено коротку організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваного закладу вищої освіти шляхом застосування актуальних аналітичних методик обліку і контролю власного капіталу.

В ході дослідження, здійсненого на підставі показників фінансової звітності (розділу першого пасиву балансу), нами виокремлено основні компоненти власного капіталу у базовому університеті. Для вдосконалення методологічних основ бухгалтерського обліку капіталу ЗВО проведено структурний аналіз та визначено основні складники капіталу з урахуванням галузевої специфіки, а саме: внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат та цільове фінансування.

З метою оперативної обробки інформації про обсяги складників капіталу у закладі вищої освіти запропоновано посилити аналітичний облік та розроблено форми аналітичних рахунків.

За результатами дослідження концептуальних засад організації внутрішнього контролю (в т.ч. власного капіталу) в Сумському НАУ ідентифіковано окремі його компоненти (місія, принципи, завдання, цільове спрямування, функціональні завдання в залежності від галузі тощо);

Ідентифіковано якісні характеристики інформації, відображуваної закладами вищої освіти у фінансових звітах, відповідно до діючих норм та визначено ризик-індикатори, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність окремого державного суб'єкта господарювання продовжувати власну діяльність на безперервній основі в межах визначеного прогностичного періоду.

Удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю порядку формування та обліку власного капіталу закладів вищої освіти, яке включає розроблення окремих робочих документів, наприклад тесту внутрішнього аудиту власного капіталу.

Ключові слова: власний капітал, внесений капітал, внутрішній контроль, капітал у дооцінках, робочі документи, фінансовий результат, цільове фінансування.

ABSTRACTS.

Balkova I. Theoretical and methodological bases of accounting and control of equity capital - Manuscript

Qualification work for the degree of Master's degree in specialty 071 «Accounting and Taxation», Sumy National Agrarian University, Sumy, 2024.

The qualification work is devoted to the accounting and control of equity transactions and the search for ways to improve on the basis of a practical study of Sumy National Agrarian University, Sumy.

The qualification work presents a theoretical and methodological generalization, identifies practical aspects and ways to improve the organization of accounting and control of equity capital of higher education institutions in today's conditions.

Qualitatively constructed accounting support of equity capital by higher education institutions is a significant source of accounting, economic, financial, and

management information that makes it possible to organize control over their effective use.

The theoretical and methodological foundations of the formation, accounting and control of equity capital and approaches to their definition in the modern economic literature are determined.

A brief organizational and economic characterization of the activities of the studied higher education institution is carried out by applying the current analytical methods of accounting and control of equity capital.

In the course of the study, carried out on the basis of financial statements (section one of the balance sheet liability), we have allocated the main components of equity in the basic university. In order to improve the methodological basis for accounting for the capital of a higher education institution, we conducted a structural analysis and identified the main components of capital, taking into account industry specifics, namely: contributed capital, capital in revaluation, financial result and targeted financing. With a view to promptly processing information on the volumes of capital components in a higher education institution, it is proposed to strengthen analytical accounting and forms of analytical accounts are developed.

Based on the results of the study of the conceptual foundations of the organization of internal control (including equity) in Sumy NAU, its individual components (mission, principles, tasks, target direction, functional tasks depending on the industry, etc;)

Qualitative characteristics of the information disclosed by higher education institutions in their financial statements in accordance with the current regulations were identified and risk indicators were identified that, individually or in aggregate, may cast significant doubt on the ability of a particular state-owned entity to continue as a going concern within the specified forecast period.

The author improves methodological approaches to internal control of the procedure for formation and accounting of equity capital of higher education institutions, which includes the development of separate working documents, for example, an internal audit test of equity capital.

Keywords: equity, contributed capital, internal control, capital in revaluation, working documents, financial result, targeted financing.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	12
1.1 Економічна сутність та особливості формування власного капіталу	12
1.2 Нормативне регулювання формування, обліку та контролю власного капіталу	15
1.3 Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю власного капіталу	18
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У СУМСЬКОМУ НАУ	24
2.1 Організаційно-економічна характеристика університету	24
2.2 Облікове супроводження операцій щодо формування та обліку власного капіталу університету	33
2.3 Організація внутрішнього контролю операцій щодо формування та обліку власного капіталу університету	43
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	49
3.1 Вдосконалення організаційної компоненти обліку власного капіталу	49
3.2 Вдосконалення облікового відображення власного капіталу	55
3.3 Шляхи вдосконалення контролю операцій щодо формування та обліку власного капіталу у закладах вищої освіти	62
ВИСНОВКИ	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	82

ВСТУП

Актуальність теми. Бюджетний облік в Україні перебуває на етапі активного реформування, що є логічним в умовах подальшого оновлення методологічної бази обліку та звітності в секторі загального державного управління та закладів вищої освіти безпосередньо. З огляду на це, постало питання про створення системного обліково-інформаційного забезпечення вітчизняної системи управління бюджетними коштами у вищих навчальних закладах на основі національних та загальновідомих міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Основним завданням цих стандартів є формування достовірної і прозорої інформації про особливості формування власного капіталу суб'єктами державного сектору, цільове використання наданих бюджетних коштів. Переважна частина цієї інформації продукується системою бухгалтерського обліку та відображається у формах фінансової звітності.

Питанням методики бухгалтерського обліку, у тому числі капіталу за вимогами національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, особливостям організації контролю (аудиту) присвятили свої роботи такі науковці та практики, як: Безверхий К. В. [4, 5], Васильєва В.Г. [7], Гончар А. С. [8], Західна О. Р. [11], Ларікова Т. В. [12, 13, 14], Левицька С.О. [38], Ловінська Л. Г. [15, 38], Мельник Н.Г. [17], Назаренко О.В. [19,20,46], Романів Є. М. [37], Сушко Н.І. [38], Сисоєва І. М. [40], Плаксієнко В.Я. [46] та ін. Проте, незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання методики бухгалтерського обліку капіталу закладів вищої освіти (далі – ЗВО), окремі компоненти внутрішнього та зовнішнього контролю залишаються маловивченими.

Основним завданням обліково-контрольної складової щодо власного капіталу в закладах вищої освіти є узагальнення достовірної і прозорої інформації про цільове використання бюджетних коштів, що відображається у формах фінансової звітності, зокрема, у Звіті про власний капітал.

Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми

«Теоретичні, методологічні та практичні аспекти трансформації формування та аудиту обліково-звітної компоненти управління підприємств (установ, організацій) в транспарентних умовах інноваційної економіки» (номер державної реєстрації 0122U001378).

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та розробка практичних аспектів удосконалення діючої системи обліку та контролю власного капіталу закладів вищої освіти. Для досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі вирішено такі завдання:

- з метою отримання якісної інформації для управлінського персоналу сучасного закладу вищої освіти дослідити економічну сутність та класифікацію власного капіталу;
- розробити окремі елементи облікової політики, щодо обліку власного капіталу закладу вищої освіти;
- ідентифікувати та розкрити місію функціонування досліджуваного університету;
- провести коротку організаційно-економічну характеристику діяльності об'єкта дослідження;
- описати специфіку обліку і контролю власного капіталу досліджуваного університету;
- вдосконалити організацію облікового процесу щодо власного капіталу базового закладу вищої освіти;
- описати порядок функціонування системи внутрішнього контролю формування та обліку власного капіталу та запропонувати шляхи її вдосконалення на прикладі базового вищого навчального закладу;
- удосконалити методичні підходи до організації внутрішнього контролю порядку формування та обліку власного капіталу у Сумському НАУ.

Об'єктом дослідження обрано фінансово-господарську діяльність Сумського національного аграрного університету, м. Суми.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та контролю формування та облікового відображення власного капіталу закладу вищої освіти в сучасних бізнес умовах.

Методи і методика дослідження. В роботі використано наступні методи: історико – економічний метод – при аналізі теоретичних та методологічних основ дослідження проблеми; метод порівняльного аналізу; монографічний метод – для оцінки забезпечення розвитку діяльності досліджуваного закладу вищої освіти; абстрактно – логічний – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення обліку і контролю власного капіталу.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні документи України, Національні положення стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та аудиту, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, аудиту, контролю, аналізу власного капіталу, спеціалізовані періодичні видання, навчальні посібники, а також ресурси всесвітньої мережі Інтернет. Практичну інформацію для дослідження нами було отримано безпосередньо в досліджуваному навчальному закладі, зокрема використовувались накази керівництва, первинні документи, форми статистичної, фінансової, бюджетної та податкової звітності тощо.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна кваліфікаційної роботи полягає у визначенні і впровадженні шляхів удосконалення обліку і контролю власного капіталу. За результатами проведеного дослідження сформульовано ряд положень, які можуть відзначатися науковою новизною:

- визначені теоретико-методичні основи формування, обліку і контролю власного капіталу та підходи до їх визначення у сучасній економічній літературі;
- проведено коротку організаційно-економічну характеристику діяльності досліджуваного закладу вищої освіти шляхом застосування актуальних аналітичних методик обліку і контролю власного капіталу;
- в ході дослідження, здійсненого на підставі показників фінансової звітності (розділу першого пасиву балансу), нами виокремлено основні компоненти власного капіталу у базовому університеті. Для вдосконалення

методологічних основ бухгалтерського обліку капіталу ЗВО проведено структурний аналіз та визначено основні складники капіталу з урахуванням галузевої специфіки, а саме: внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат та цільове фінансування;

— з метою оперативної обробки інформації про обсяги складників капіталу у закладі вищої освіти запропоновано посилити аналітичний облік та розроблено форми аналітичних рахунків;

— за результатами дослідження концептуальних засад організації внутрішнього контролю (в т.ч. власного капіталу) в Сумському НАУ ідентифіковано окремі його компоненти (місія, принципи, завдання, цільове спрямування, функціональні завдання в залежності від галузі тощо);

— ідентифіковано якісні характеристики інформації, відображуваної закладами вищої освіти у фінансових звітах, відповідно до діючих норм НП(С)БОДС, МСБОДС та визначено ризик-індикатори, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність окремого державного суб'єкта господарювання продовжувати власну діяльність на безперервній основі в межах визначеного прогностичного періоду;

— удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю порядку формування та обліку власного капіталу закладів вищої освіти, яке включає розроблення окремих робочих документів, наприклад тесту внутрішнього аудиту власного капіталу.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки роботи доповідалися, обговорювалися і отримали позитивну оцінку на двох Науково-практичних конференціях: Власний капітал як економічна категорія та його облік. I Міжнародна науково-практична конференція «Perspectives of Contemporary Science: Theory and Practice». м. Львів, 4-6 березня 2024 р. Науково-видавничий центр «Sci-conf.com.ua», Особливості обліку власного капіталу суб'єктів державного сектору. VI Міжнародна наукова конференція «Традиційні та інноваційні підходи до наукових досліджень». м. Вінниця, 8 березня 2024 р. ГО «Міжнародний центр наукових досліджень».

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 82 сторінки комп'ютерного тексту. Робота містить 15 таблиць, 29 рисунків, 1 додаток, список використаних джерел із 47 найменувань на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1.1 Економічна сутність та особливості формування власного капіталу

Склалось так історично, що категорію «власний капітал» досить складно трактувати. Майже у кожній економічній теорії представлено власне визначення поняття «капітал», що дає підстави щодо невизначеності у його інтерпретації та досить близької (суміжної) із ним термінології, що ще більше ускладнює його облікове супроводження. Інтерпретацію терміну «власний капітал» суб'єктів державного сектору візуалізовано на рисунку 1.1.

По результатах дослідження встановлено, що власний капітал у бюджетних установах відіграє вирішальну роль при виконанні ними своїх основних функцій у суспільстві. Він формується, поєднуючи такі основні компонент: внесеного капіталу (що включає кошти в ОЗ, НА, МШП) та резервів (що утворюються в результаті переоцінки наявних необоротних активів та виконання раніше визначеного кошторису), а також залишкової частини його активів після віднімання всіх наявних зобов'язань.

Власний капітал бюджетних установ слугує основою для започаткування та підтримання їхньої фінансово-господарської діяльності:

- розмір власного капіталу визначає рівень автономії, якою користуються бюджетні установи;
- власний капітал залишається під контролем бюджетних установ на невизначений термін, слугуючи джерелом довгострокового фінансування.

Основними завданнями облікового супроводження власного капіталу є контроль за акумулюванням коштів з різних джерел та їх розподілом відповідно до конкретних напрямів і цілей, оцінка результатів бюджетного року та надання

інформації щодо поточного стану, процесів руху власного капіталу на різних управлінських рівнях [13].

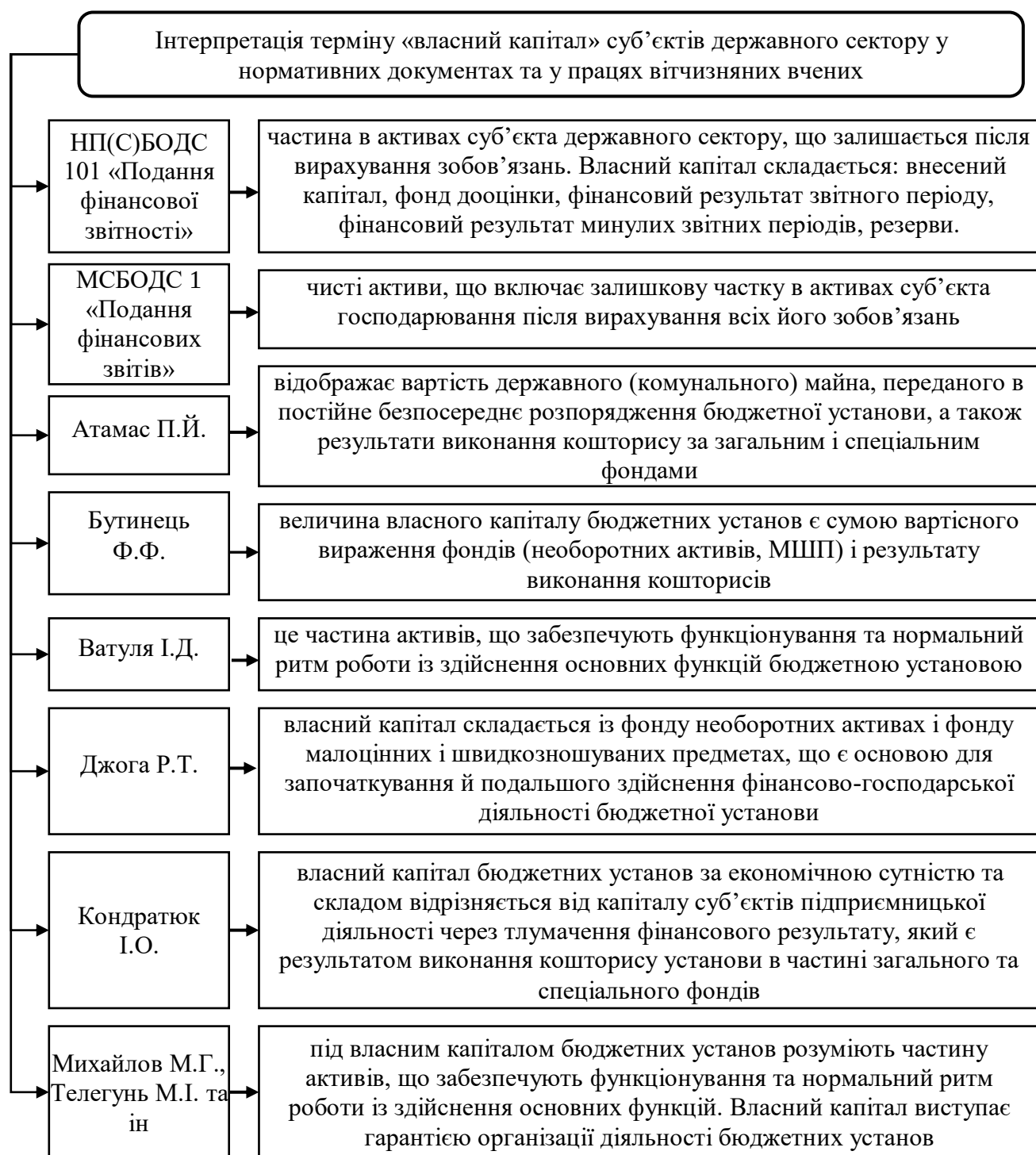


Рисунок 1.1 – Інтерпретація терміну «власний капітал»

Джерело: узагальнено автором на підставі [13, 17]

Слід визнати, що поняття власного капіталу безроздільно, тісно взаємопов'язане з поняттями наявних активів та зобов'язань, тому здійснимо

дослідження їх трактування у стандартах, які регламентують організацію обліку та формування форм звітності як на підставі загальних підходів так і в бюджетних установах таблиця 1.1.

Таблиця 1.1 - Інтерпретація категорій, які тісно взаємопов'язані з власним капіталом

	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС)	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС)
Активи	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому	Ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигід або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання	Ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Зобов'язання	Заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди	Теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності	Заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності
Власний капітал	Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань	Частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань
	Активи - Зобов'язання	Активи - Зобов'язання	Активи - Зобов'язання

Джерело: узагальнено автором на основі [17, 18, 21]

Як видно з визначень, представлених у таблиці 1.1, НП(С)БОДС, НП(С)БО 1, та МСБОДС пропонують майже ідентичні тлумачення категорій, хоча і з деякими відмінностями. Окрім поняття «економічні вигоди», як зазначено в П(С)БО, як стандарти національні, так і міжнародні для бюджетних установ включають поняття «потенціал корисності». Це стосується наявних та потенційних переваг, які установа державного сектору може отримати від застосування активів, які можуть

безпосередньо не генерувати грошові потоки, але сприяти досягненню його цілей та задоволенню його потреб.

Цей аспект тісно взаємоузгоджений з наявним правовим статусом сучасних бюджетних установ, до яких, відповідно до Бюджетного кодексу в Україні, відносять органи держави, територіальні органи місцевого самоврядування та установи (організації), сформовані ними у передбаченому порядку, які повністю перебувають під державним або місцевим фінансуванням [6]. Відповідно, правовий статус та неприбуткова природа бюджетних установ визначають, що їхні активи слугують засобом для досягнення визначених цілей - соціальних, національних чи політичних або інших. Активи, які самі не здійснюють генерацію безпосереднього надходження грошових коштів, ідентифікуються в якості таких, що мають «потенціал корисності».

Ми стверджуємо, що економічна сутність власного капіталу, визначена в чинному П(С)БО, дає найбільш об'єктивне уявлення про джерела формування майна. Власний капітал, у якості економічної категорії, точно відображає частку власників в майні підприємства. Тим не менш, сутність власного капіталу варіюється в різних організаційно-правових структурах і моделях власності.

1.2 Нормативне регулювання формування, обліку та контролю власного капіталу

Процедура представлення капіталу в системі діючих рахунків бухобліку та чинних формах фінансової звітності носить першочергове значення для суб'єктів, що представляють державний сектор, у т. ч. ЗВО. Методологічні засади бухобліку та звітності щодо капіталу суб'єктів держсектору встановлені НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [21] та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» [18].

Для здійснення обліку власного капіталу для існуючих розпорядників бюджетних коштів, затвердженим планом рахунків бухобліку, передбачено

субрахунки (які є пасивними) класу 5 «Капітал та фінансовий результат» [25]. Їх змістовне наповнення відображено на рисунку 1.2.

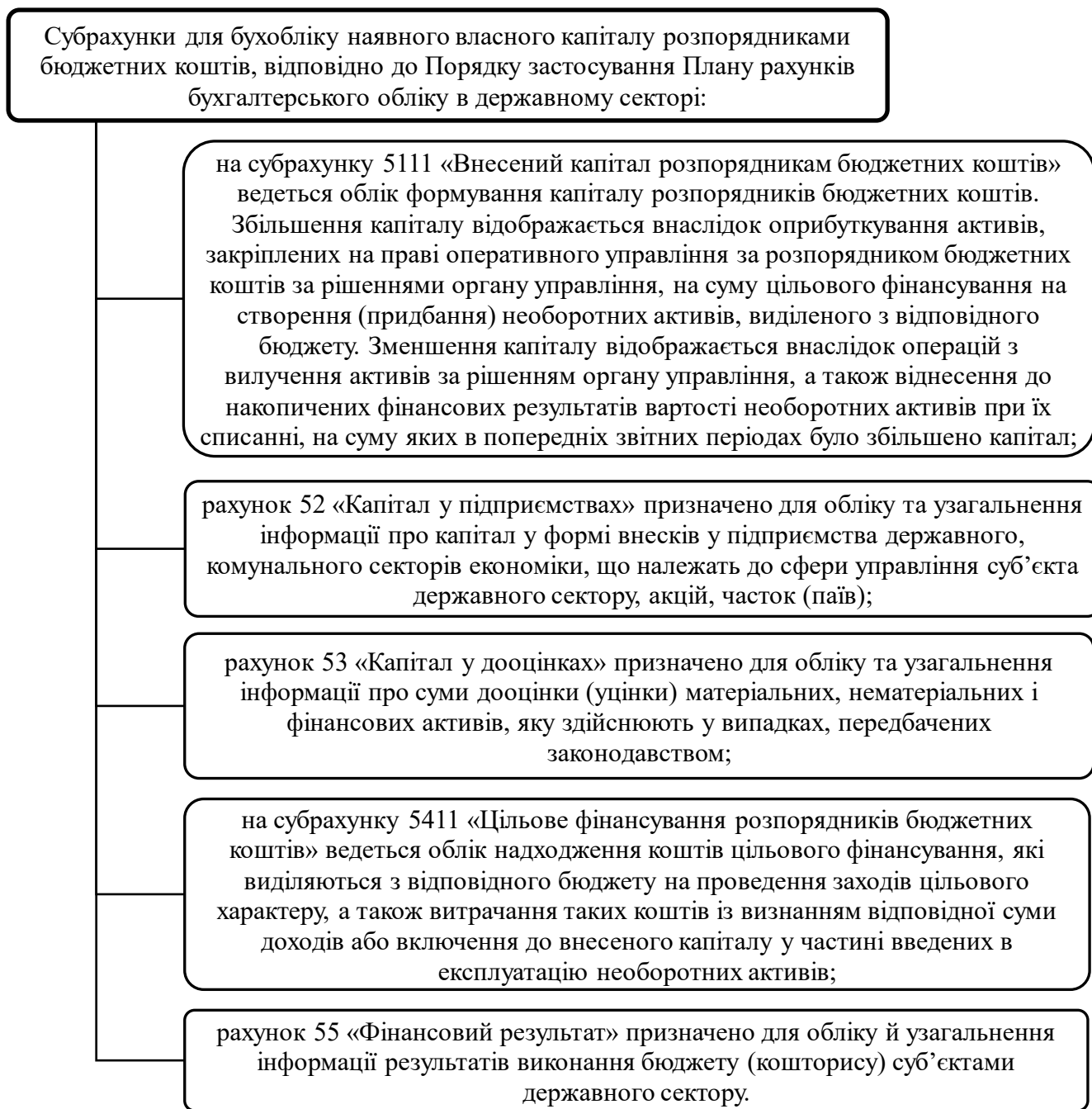


Рисунок 1.2 – Субрахунки для бухгалтерського обліку наявного власного капіталу розпорядниками бюджетних коштів

Джерело: узагальнено автором на підставі [28]

НП(С)БОДС суттєво відрізняються за методологічним забезпеченням бухгалтерського обліку від попередньо діючої концептуальної основи. Наприклад, НП(С)БОДС 101 імплементує в теорію і практику бухгалтерського обліку нові поняття: «цільове

фінансування», «капітал у дооцінках», «внесений капітал», «фінансовий результат», «капітал у підприємствах». Це зумовлює необхідність проведення ґрунтовних досліджень з метою виявлення та вирішення потенційних проблем, пов'язаних з їх інтеграцією в бухгалтерську облікову систему.

Актуальним являється вивчення основних методологічних засад накопичення в обліку бухгалтерської інформації щодо капіталу суб'єктів держсектору, узгоджених з МСБОДС 1 та НП(С)БОДС. Таким чином, поняття капіталу міцно пов'язане з визначенням активів і зобов'язань, а його трактування представлено як у НП(С)БОДС, так і в МСБОДС. Визначення, наведені на рисунку 1.1, свідчать про те, що ці стандарти пропонують майже ідентичні тлумачення цієї категорії. Узагальнення інформації щодо за обсягів ВК знаходить відображення у формі балансу (форма № 1-дс) та формі діючого звіту про власний капітал (форма № 4-дс). Наявні вартісні характеристики власного капіталу наводяться у 1 розділі пасиву балансу, в таблиці 1.2 візуалізовано процедуру їх заповнення.

Таблиця 1.2 – Візуалізація вартісних характеристик ВК у 1 розділі Балансу сучасного ЗВО.

Назва статті	Код статті	Алгоритм заповнення	Характеристика
Внесений капітал	1400	Визначається сальдо субрахунку 5111	Відображається капіталрозпорядника бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління вищого рівня
Капітал у дооцінках	1410	Визначається як сума сальдосубрахунків 5311 і 5312	Відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних та фінансових активів, які проводять у випадках, передбачених законодавством, що утворився на кінець звітного періоду
Фінансовий результат	1420	Визначається як сума сальдосубрахунків 5511 і 5512	Відображається результат виконання кошторис розпорядника бюджетних коштів
Цільове фінансування	1450	Визначається сальдо субрахунку 5411	Відображається залишок коштів цільового фінансування, яке було виділене з бюджету на проведення заходів цільового характеру
Усього за розділом I	1495	Загальна сума за розділом I визначається як сума статей: 1400 + 1410 + 1420 + 1430 + 1440 + 1450	

Джерело: узагальнено автором

Відповідно до інформації представленої в таблиці 1.2, при формуванні окремих статей балансу, слід проводити коректні розрахунки по задіяним субрахункам. Слід зазначити, що баланс являє собою основну форму яка наводить сформований реальний фінансовий стан, в т. ч. характеризує окремі компоненти власного капіталу (їх обсяги та рівень).

Чинна форма Звіту про власний капітал заповнюється за показниками «Балансу» та «Звіту про фінансові результати», що потребує заповнення всієї кількості рядків, за умов присутності належної інформації.

1.3 Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю власного капіталу

Протягом всієї історії методологія бухгалтерського обліку та фінансової звітності традиційно оберталася навколо оцінки, причому оцінка активів і капіталу суб'єктів державного сектору слугувала ключовим елементом у підготовці фінансової звітності. При консолідації даних про вартість активів, власного капіталу та зобов'язань незамінним є досвід бухгалтера у визначенні їхньої вартості на дату балансу. Такі знання необхідні при виборі методів оцінки запасів, вирішенні питань переоцінки основних засобів, нематеріальних активів тощо.

На думку Л. Г. Ловінської, функція оцінки закономірно впливає з її сутності, що полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінка виступає одночасно і передумовою, і результатом бухгалтерського обліку. Як передумова, оцінка сприяє об'єднанню різнорідних об'єктів під час їх відображення в синтетичному обліку та фінансовій звітності [15].

У сучасних ринкових умовах економічна спільнота все більше уваги приділяє підвищенню фінансової стійкості суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Успіх кожного суб'єкта господарювання значною мірою залежить від наявності власного капіталу, його раціонального використання та об'єктивності відображення у фінансовій звітності суб'єктів державного сектору.

Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі є важливою складовою інфраструктури ринкової економіки, яка надає необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень. Діяльність бюджетних установ за своєю суттю відрізняється від діяльності інших комерційних підприємств, що впливає на специфіку організаційної структури та методологію бухгалтерського обліку.

Доречно визнати, що капітал являється одним із фундаментальних економічних понять, розуміння якого в науковому дискурсі ретельно вивчалось протягом багатьох століть. Історично склалося так, що інтерпретація капіталу створювала виклики в економічному дискурсі. Практично кожна економічна теорія пропонує власну інтерпретацію поняття «капітал», сприяючи неоднозначності його розуміння та пов'язаної з ним термінології, тим самим ще більше ускладнюючи процеси його обліку [17].

Водночас, ми повністю погоджуємося з точкою зору О.В. Адамик, яка стверджує, що капітал бюджетної установи не являється її власністю, а надається для використання з метою виконання функціональних зобов'язань установи. Відповідно, отриманий фінансовий результат не є показником ефективності діяльності (як це спостерігається в комерційних організаціях), а свідчить про ефективність використання отриманих коштів [17]. Крім того, ми зазначаємо, що бюджетні установи мають мінімальний вплив на розміри фондів та фінансові результати, особливо в умовах недостатніх бюджетних асигнувань.

Таким чином, у різних країнах існують різні підходи до класифікації груп капіталу/резервів у ЗВО. Тим не менш, поширеною практикою серед досліджуваних ВНЗ є створення резервів для різних цілей (освітніх, дослідницьких, переоцінки активів тощо) та залучення коштів від грантів і пожертвувань (державних, приватних тощо).

По суті, основними складовими власного капіталу ВНЗ виступає внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат та цільове фінансування. У рамках існуючої системи бухгалтерського обліку капітал відображається на субрахунках класу 5 «Капітал і фінансовий результат» [28].

Субрахунки, призначені для обліку капіталу та фінансового результату, охоплюють широку інформацію про різні об'єкти. Зокрема, при отриманні коштів на цільове фінансування конкретних заходів - придбання необоротних активів, будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію, реставрацію, придбання фінансових інвестицій та капітальних активів - використовується субрахунок 5411. Фінансова стійкість ВНЗ залежить від розміру капіталу, який може змінюватися шляхом збільшення, зменшення або структурних модифікацій при збереженні постійного розміру. Отже, придбання або безоплатне отримання необоротних активів чи довгострокових фінансових інвестицій призводить до збільшення внесеного капіталу, а вибуття таких об'єктів - до його зменшення.

На рисунку 1.3 зазначені найзначущі господарські операції, що мають вплив на розмір внесеного капіталу за сучасних умов в ЗВО.

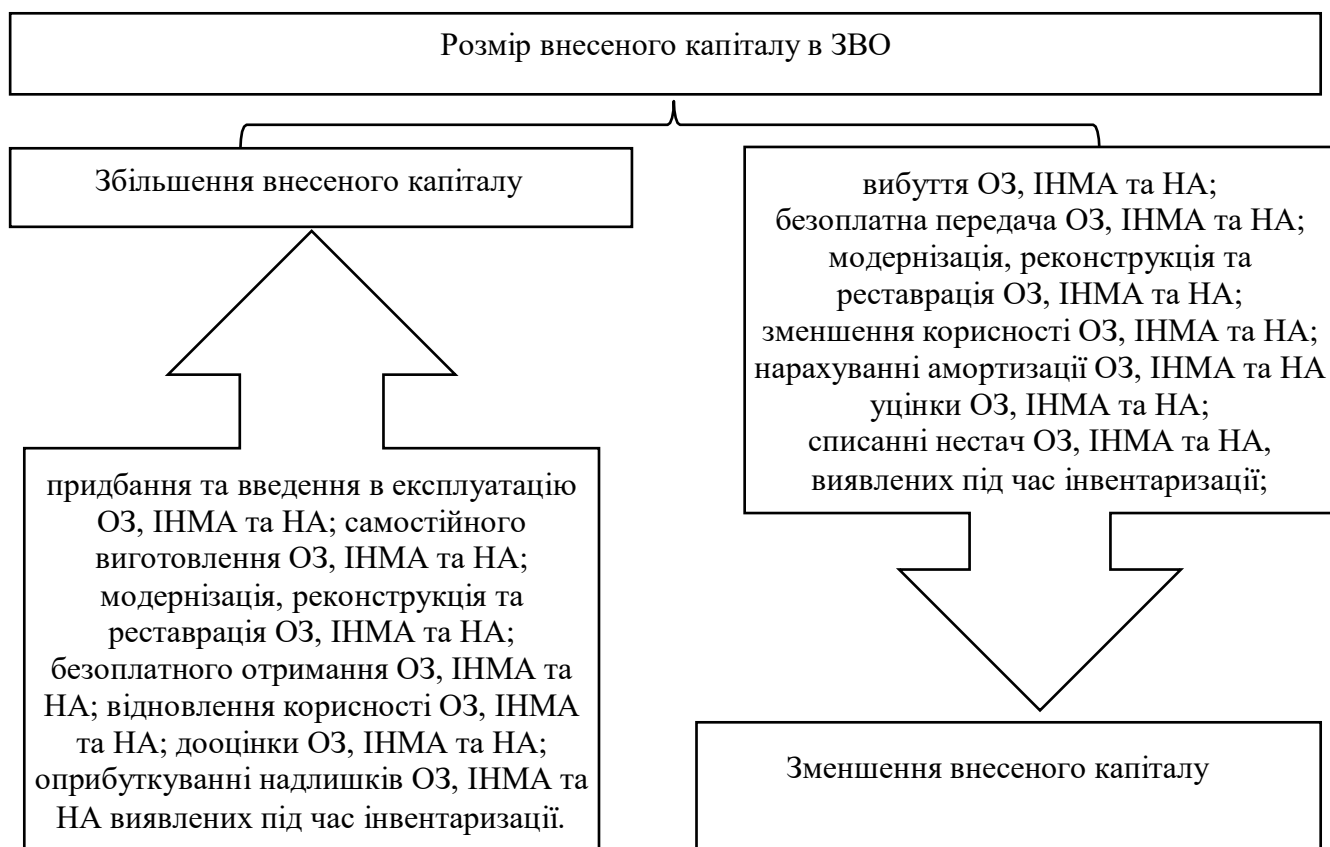


Рисунок 1.3 – Найзначущі операції, що мають вплив на розмір внесеного капіталу в сучасних ЗВО

Джерело: узагальнено автором

Як показано на рисунку 1.3, відповідний субрахунок охоплює велику

кількість інформації щодо різних статей необоротних активів. Отже, для отримання детальної інформації щодо операцій, які проводяться на цьому субрахунку, та визначення фактичної суми внесеного капіталу в діючому Плані облікових рахунків необхідно виокремити його складові для аналітичного обліку та включити їх для подальшого відображення у плані рахунків бухобліку. З часом внесений капітал бюджетної установи зазнає змін через збільшення, зменшення або структурні зміни, тоді як його загальна сума залишається незмінною. Однак внесений капітал може коливатися після визнання активів. Зокрема, у навчальному закладі активи необхідно визнавати як ОЗ, ІНМА та НА (нематеріальні активи), якщо присутня ймовірність того факту, що ЗВО отримає у подальшому економічні вигоди, які будуть пов'язані з їх застосуванням, або вони здатні слугувати суспільним потребам, а їх поточна вартість може бути ідентифікована достовірно [38].

Варто зазначити, що придбання, самостійне виготовлення та модернізація ОЗ, ІНМА та НА можуть фінансуватися з різних джерел. Цільове фінансування може здійснюватися за рахунок асигнувань з державного бюджету (загального фонду ВНЗ), спеціального фонду або цільових внесків фіз. та юр. осіб. Враховуючи, що субрахунок 5411 використовується при отриманні цільового фінансування з різних джерел з різним цільовим призначенням, доцільно відкрити аналітичні рахунки до цього субрахунку.

При здійсненні бухгалтерського обліку, отримані результати щодо переоцінки подібних об'єктів знаходять відображення на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», на якому здійснюється облікове відображення сум дооцінки (можливої уцінки) ІНМА та НА, у тому числі можливої уцінки даних об'єктів у рамках розміру сум раніше реалізованих переоцінок.

Аналогічним чином доцільно сформувати аналітику по рахункам до субрахунку 5311. Структура аналітичних рахунків має охоплювати такі параметри, як вид проведеної переоцінки (можливі дооцінка або уцінка), об'єкт обліку та вид активу для суми дооцінки ОЗ, ІНМА та НА.

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», на

якому організовується облік фінрезультатів щодо виконання передбаченого кошторису в межах звітної періоду розпорядниками відповідних бюджетних коштів;

5512 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету», на якому організовано облікове відображення фінрезультатів щодо виконання відповідних бюджетів в межах попередніх звітних періодів розпорядниками відповідних бюджетних коштів.

Визначення фінансового результату здійснюється поміж доходів та витрат, які розмежовуються на необмінні та обмінні. Таким чином, аналітичний облік отриманих фінансових результатів доцільно вести в розрізі видів доходів та витрат отриманих як за обмінними так і за необмінними операціями. Аналогічно можливо організувати аналітику щодо обліку за субрахунком 5512 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету». Слід зазначити, що одним з найважливіших завдань аналітичного обліку отриманих фінансових результатів являється якісне узагальнення необхідної інформації щодо фінансових результатів ВНЗ окремо за здійсненими обмінними (необмінними) операціями та контроль за їх величиною.

У подальшому сума власного капіталу відображається в регістрах синтетичного та окремих формах аналітичного обліку відповідно до вказівок МінФіну України, викладених у наказах «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [35] та «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [36], а також у формах, що діють, фінансової звітності відповідно до Наказу № 307 [33]. У таблиці 1.3 наведено обліково-аналітичні регістри за окремими складовими власного капіталу у ВНЗ, а також форми фінансової звітності, що відображають відповідну інформацію.

На основі таблиці надамо роз'яснення щодо документального супроводження операцій з облікового відображення власного капіталу та отриманих фінансових результатів у ВНЗ.

Таблиця 1.3 – Порядок відображення інформації щодо окремих аналітичних складових власного капіталу в ЗВО

№	Субрахунок	Регістри		Фінансова звітність
		Синтетичного обліку	Аналітичного обліку	
1	51 «Внесений капітал»	Меморіальний ордер № 9, 14, 17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) –рядок 1400; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 3
2	53 «Капітал у дооцінках»	Меморіальний ордер № 9, 17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) –рядок 1410; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 4
3	52 «Капітал у підприємствах»	Меморіальний ордер № 4, 6, 14, 17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) –рядок 1430; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 6
4	54 «Цільове фінансування»	Меморіальний ордер № 2, 17,	Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) –рядок 1450; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 8
5	55 «Фінансовий результат»	Меморіальний ордер № 4,9,13,17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) –рядок 1420; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 5

Джерело: узагальнено автором

Зважаючи на відсутність окремих облікових регістрів для облікового відображення власного капіталу та отриманих фінансових результатів, операції такого характеру документуються із застосуванням меморіального ордеру № 17. Він призначений для відображення операцій, не передбачених меморіальними ордерами № 1-16, а також тих, що не потребують накопичувальних відомостей чи зведень. Отже, записи в меморіальному ордері № 17 охоплюють як окремі первинні документи, так і групи однотипних документів. Щомісяця по відповідних меморіальних ордерах здійснюється послідовна нумерація, яка розпочинається з № 17. «Сума оборотів за меморіальним ордером» згодом проходить представлення у книзі «Журнал-головна».

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У СУМСЬКОМУ НАУ

2.1 Організаційно-економічна характеристика університету

Сумський національний аграрний університет (СНАУ) є визначним, багатoproфільним закладом вищої освіти, що здійснює навчальну діяльність у відповідності до четвертого рівня акредитації та зосереджується на забезпеченні можливості для здобувачів різних освітніх рівнів отримання вищої освіти (наукових ступенів).

Заснований у 1977 році, університет пройшов вражаючий шлях від відділення Харківського сільськогосподарського інституту ім. В.В. Докучаєва до потужного освітнього комплексу, який сьогодні має національне визнання. Президент України надав університету статус національного в 2001 році. Університет має державну форму власності та є підпорядкованим Міністерству освіти і науки України. СНАУ здійснює вагомий внесок у забезпечення суспільного розвитку, прагне готувати кваліфікованих фахівців для всіх галузей економіки, з особливим акцентом на аграрну сферу, з фокусом на сучасні інформаційні технології та іноземні мови. Університет має вісім факультетів і шість коледжів. Регіональні відокремлені структурні підрозділи СНАУ забезпечують підготовку фахівців з вищою освітою за ОПП бакалавра або фахового молодшого бакалавра у відповідності до наявних ліцензій. Юридична адреса університету: 40021, м. Суми, вулиця Г. Кондратьєва, 160.

Узагальнену інформацію щодо напрямів діяльності базового навчального закладу візуалізовано на рисунку 2.1.

Сучасні умови на ринку праці в Україні вимагають наявності висококваліфікованих фахівців як для аграрного, так і для переробного секторів економіки, здатних впроваджувати передові технології.

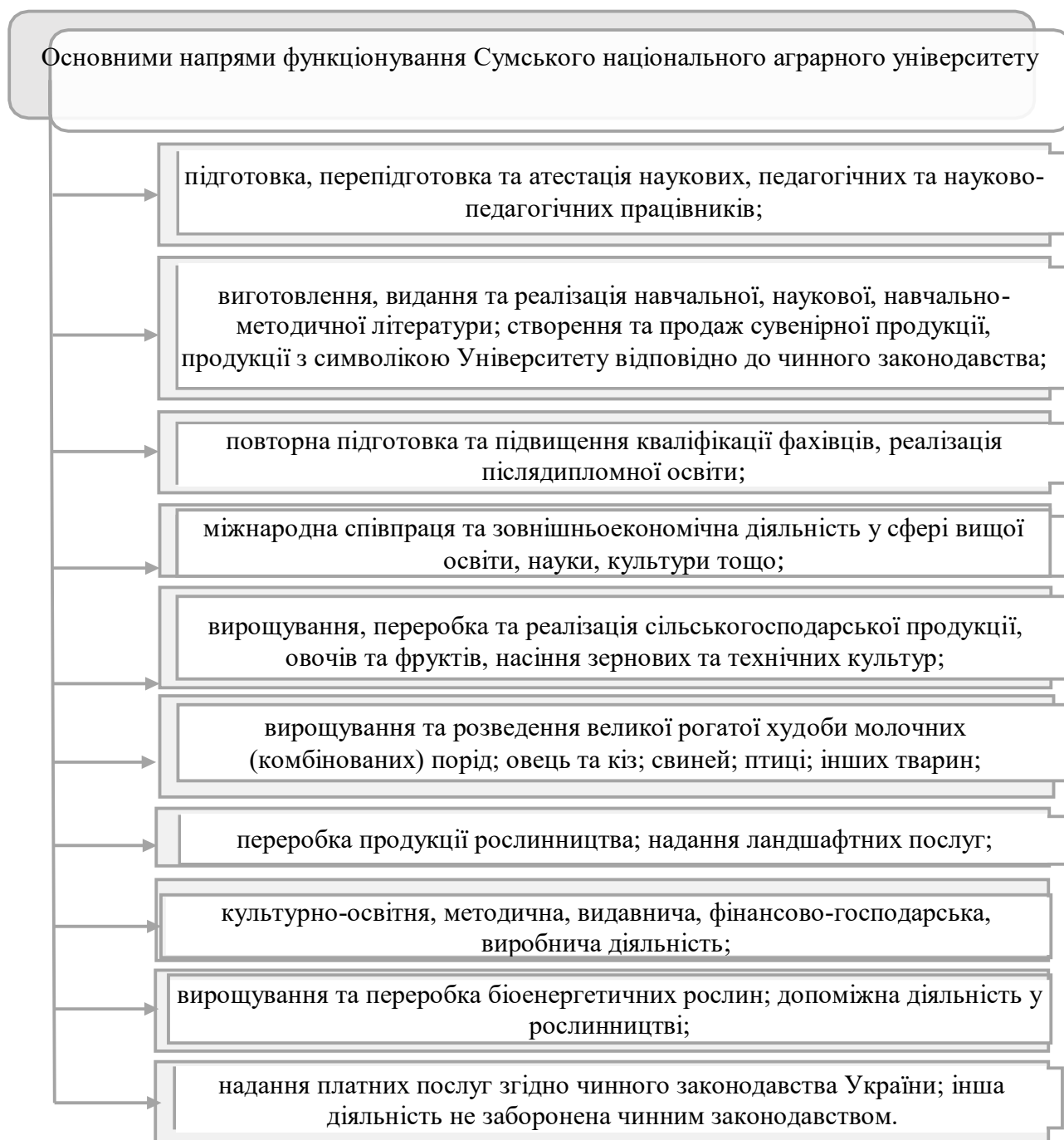


Рисунок 2.1 – Узагальнена інформація щодо напрямів функціонування базового університету

Джерело: сформовано автором

Сумський НАУ відповідає цим вимогам, забезпечуючи необхідними спеціалістами переважну більшість галузей: сільського господарства, переробки, будівництва, медицини, транспорту, освіти, харчування, державного управління, обліку та фінансового контролю тощо.

Студенти отримують можливість поглибленого вивчення сучасних досягнень не лише в аграрній галузі, а й в суміжних сферах економіки провідних країн світу, що підвищує їх конкурентоспроможність на ринку праці та сприяє подальшому працевлаштуванню.

Сумський НАУ функціонує на базі державної форми власності. Майно університету виступає частиною державної власності і формується з активів (як фінансових так і нефінансових), які відображені в активі балансу. Згідно даних річної фінзвітності (додаток А), в межах періоду дослідження (2020-2022 р.), проаналізуємо показники функціонування базового університету.

Запорукою якісної організації фінансово-господарської діяльності, освітнього процесу (в т.ч. соціально-побутової його компоненти) виступають активи досліджуваного ЗВО. Наявні активи університету складаються із двох складових: нефінансової та фінансової компонент, динаміка яких за період 2020-2022 років знайшла відображення на рисунку 2.2.



Рисунок 2.2 – Динаміка вартісного відображення наявних активів у Сумському НАУ

Джерело: розраховано автором на підставі звітності досліджуваного ЗВО

Дослідивши вартісне відображення представлених нефінансових активів Сумського НАУ (рисунок 2.2.), можемо констатувати його варіативне значення.

Так у 2021 році у порівнянні з 2020 роком спостерігається їх зростання на 7125 тис. грн. (або 4,5%) а вже у 2022 році зменшення, у порівнянні з 2021 р. на 1513 тис. грн. (або приблизно 1%).

Вартісне відображення фінансових активів у період з 2020 року по 2022 рік мають тенденцію до зростання з 7532 тис. грн. у 2020 році до 11795 тис. грн. у 2021 році та до 33969 тис. грн. у 2022 році (приблизно у 3,5 разів).

Склад та структура окремих компонентів власного капіталу СНАУ представлено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад та структура окремих складових власного капіталу СНАУ

Показники	Роки аналізуемого періоду						Відхил +,- 2022р. від 2020р.
	2020		2021		2022		
	Вартісний вираз, тис. грн	Відсоток питомої ваги	Вартісний вираз, тис. грн	Відсоток питомої ваги	Вартісний вираз, тис. грн	Відсоток питомої ваги	
1	2	3	4	5	6	7	8
Сума внесеного капіталу	274430	167,32	287496	162,69	291261	151,07	16831
Сума капіталу у дооцінках	22996	14,02	22997	13,01	23010	11,94	14
Отриманий фінансовий результат	-141051	-86,00	-135437	-76,64	-122932	-63,76	18119
Сума цільового фінансування	7640	4,66	1659	0,94	1455	0,75	-6185
Загальний розмір власного капіталу та отриманого фінансового результату	164015	100	176715	100,00	192794	100,00	28779

Джерело: розраховано автором на підставі звітності досліджуваного ЗВО

Результати проведеного аналізу дають підстави зазначити, що загальний розмір власного капіталу за трирічний період дослідження зріс на 28779 тис. грн. (17,5 %). При деталізації даної трансформації, можемо відзначити, що суми внесеного, сума капіталу в дооцінках зросли на 16831 тис. грн. (6,13 %) та 14 тис. грн. (0,06 %) відповідно. Сума цільового фінансування зменшилась на 6185 тис. грн.

(80,96 %), що є негативним фактором діяльності ЗВО. Отриманий фінансовий результат, в межах періоду дослідження вдалось покращити на 18119 тис. грн.

Склад та структурне наповнення зобов'язань окремими компонентами у Сумському НАУ представлено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад та структура окремих складових зобов'язань СНАУ

Показники	Роки аналізуємого періоду						Відхил +,- 2022р. від 2020р.
	2020		2021		2022		
	Вартісний вираз, тис. грн	Відсоток питомої ваги	Вартісний вираз, тис. грн	Відсоток питомої ваги	Вартісний вираз, тис. грн	Відсоток питомої ваги	
1	2	3	4	5	6	7	8
Сума наявних довгострокових зобов’язань за кредитами	140	8,22	204	16,48	198	3,40	58
Сума наявних поточних зобов’язань за платежами до бюджету	19	1,12	99	8,00	1159	19,92	1140
Сума наявних короткострокових зобов’язань щодо розрахунків за товари, роботи, послуги	1413	82,92	739	59,69	4459	76,63	3046
Сума наявних поточних зобов’язань за розрахунками щодо оплати праці	127	7,45	193	15,59	-	-	-127
Сума наявних інших поточних зобов’язань	5	0,29	3	0,24	3	0,05	-2
Загальна сума зобов’язань	1704	100,00	1238	100,00	5819	100,00	4115

Джерело: розраховано автором на підставі звітності досліджуваного ЗВО

Характеризуючи наявні зобов'язання Сумського НАУ, можемо констатувати зростання їх загальної суми у 2022 році порівняно 2020 роком на 4115 тис. грн. (2,4 рази). Запровадження військового стану негативно вплинуло на стан розрахункової дисципліни. Відповідно, суми довгострокових зобов'язань за кредитами, поточних зобов'язань за платежами до бюджету, кредиторка за товари (роботи чи послуги)

зросли на 58 тис. грн. (41,4 %), 1140 тис. грн. (60 разів), 3046 тис. грн. (2,2 рази) відповідно. Одночасно спостерігаємо зменшення сум зобов'язань щодо виплат працівникам та інших поточних зобов'язань на 127 тис. грн. (станом на 31.12.22 р. відсутні) та 2 тис. грн. (40 %) відповідно.

Найбільшу питому вагу в структурі фінансових зобов'язань (кредиторської заборгованості) базового ЗВО мають короткотермінові зобов'язання за товари (послуги, роботи): у 2020 р. – 82,92 %, у 2021 р. – 59,69 %, у 2022 році – 76,63 %. Значно меншу питому вагу мають заборгованості по бюджетних та кредитних платежах.

Окремо слід зазначити, що у 2020 році досліджуваний університет мав доходи майбутніх періодів у сумі 845 тис. грн. У наступних роках дана складова пасивів була відсутня. Загальна валюта балансу Сумського НАУ у 2022 році порівняно з 2020 роком зросла на 32048 тис. грн. (19,24 %), що є досить позитивним фактом.

На рисунку 2.3 представлено найбільш значущі компоненти доходів від обмінних операцій базового ЗВО.

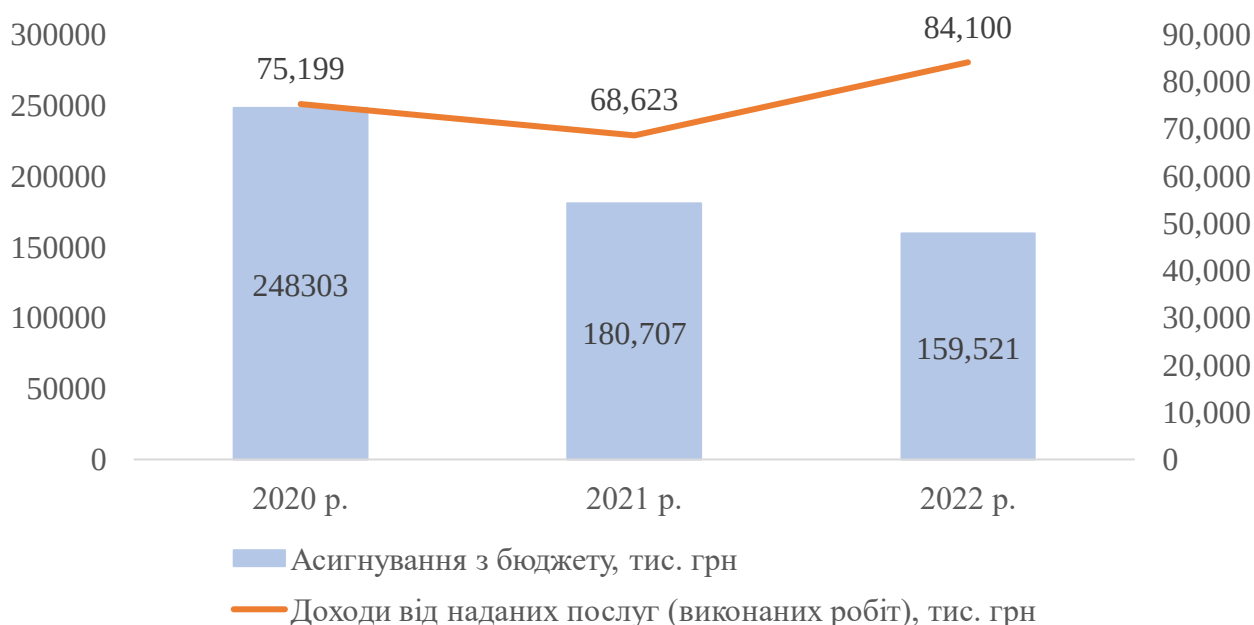


Рисунок 2.3 – Доходи від обмінних операцій отримані у СНАУ

Джерело: сформовано автором

Згідно показників форм фінансової звітності СНАУ, можемо стверджувати, що загальна сума доходів, що були отримані від обмінних операцій, за роки досліджуваного періоду, зменшилась на 79571 тис. грн.

Суттєвий вплив на це мало значне скорочення бюджетних асигнувань на 35,76 % (88782 тис. грн.) та доходів які були отримані від реалізації власних активів на 34,92 %. (103 тис. грн). Достатньо вагоме скорочення фінансування з бюджету, спонукало до подальшої активізації університету у сфері надання освітніх додаткових послуг та виконання відповідних робіт, як наслідок: збільшення розміру доходів від послуг на 11,84 % (8901 тис. грн.) та інших доходів отриманих від обмінних операцій на 101,47 % (413 тис. грн.).

На рисунку 2.4 візуалізовано доходи, які було отримано від необмінних операцій базовим ЗВО в межах періоду дослідження.

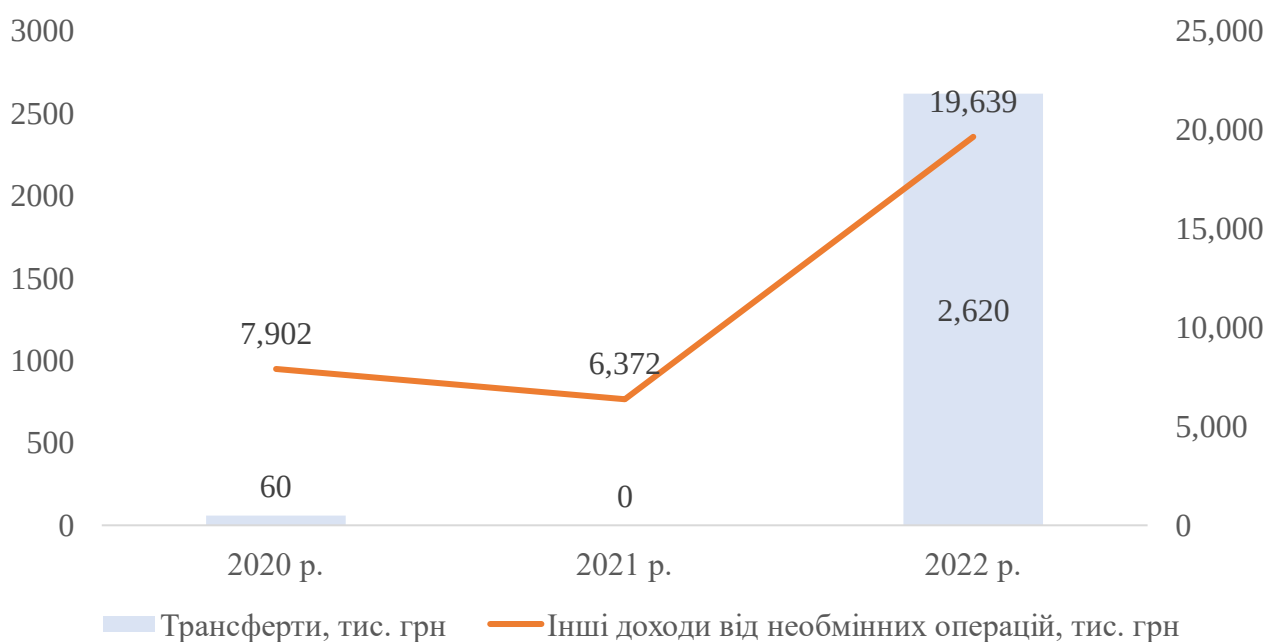


Рисунок 2.4 – Доходи, які отримано від необмінних операцій в Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

За даними, наведеними на діаграмі 2.4, можна зазначити, що у 2022 році загальна сума доходів від необмінних операцій, зросла порівняно з 2020 роком на

14297 тисяч гривень. Збільшення складається з росту суми трансфертів на 2560 тисяч гривень та інших доходів на 11737 тисяч гривень (що становить 148,53%).

Суми фактично понесених витрат за обмінними та необмінними операціями Сумським НАУ відображено на рисунку 2.5.

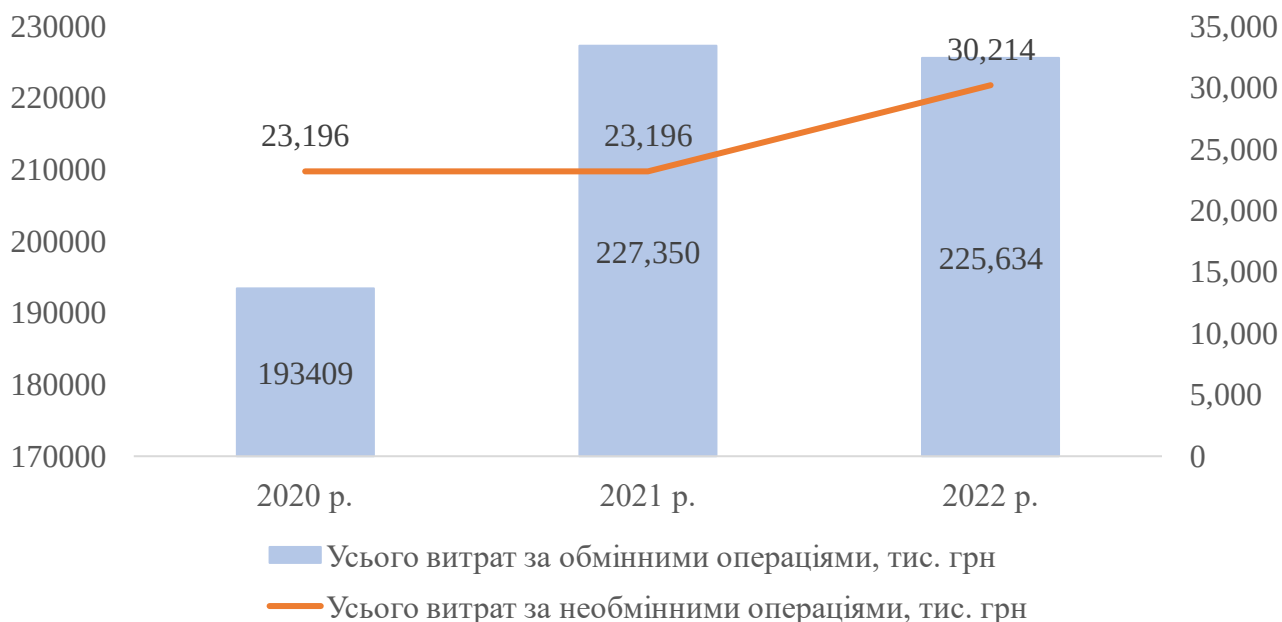


Рисунок 2.5 – Витрати понесені досліджуваним освітнім закладом за аналізований період

Джерело: сформовано автором

Результати проведеного дослідження вказують на значне збільшення загальної суми витрат за обмінними операціями в Сумському НАУ протягом аналізованого періоду. Це зростання склало 32224 тис. грн., що становить 16,66%. Варто відзначити, що на це суттєво вплинуло збільшення виплат на амортизацію, оплату праці, соціальні відрахування.

Витрати за необмінними операціями, аналогічно, мають тенденцію до зростання. Їх сума з 23196 тис. грн. у 2020 році змінилась до 30214 тис. грн. у 2022 році (приблизно 30,3 % зростання).

При аналізі особливостей фінансування діяльності досліджуваного ЗВО (рисунок 2.6), важливо зазначити, що у 2020 році дефіцит фінансування у розмірі

2426 тис. грн. перетворився на профіцит у 2021 та 2022 роках, становлячи відповідно 5613 тис. грн. та 11044 тис. грн.

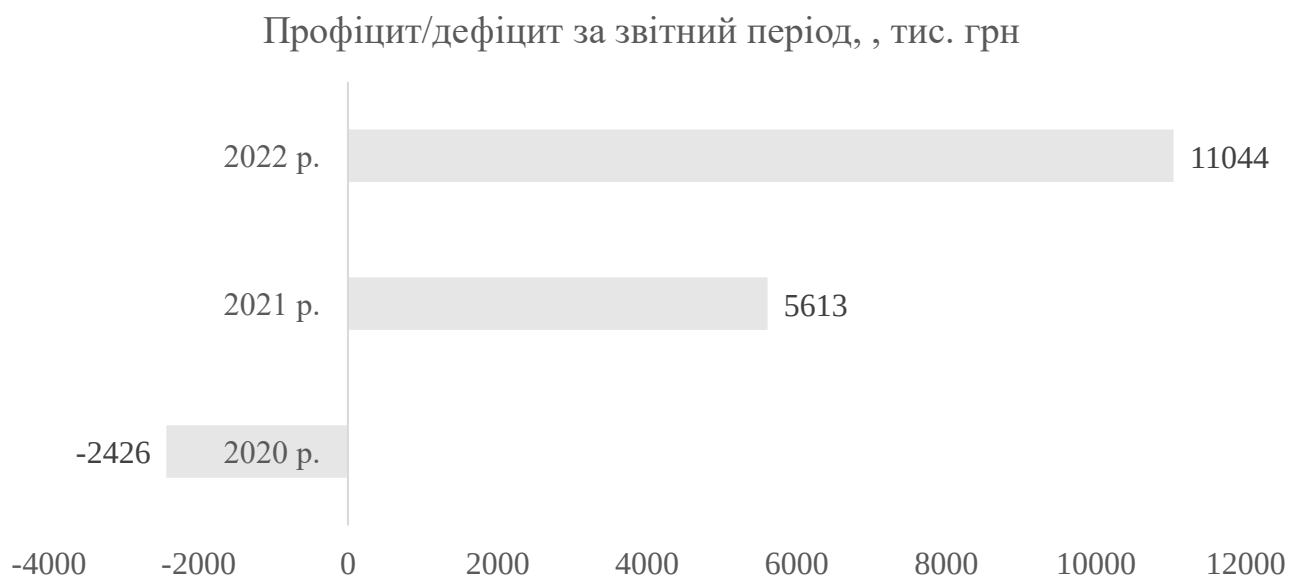


Рисунок 2.6 – Профіцит/дефіцит фінансування Сумського НАУ по роках звітного періоду, , тис. грн

Джерело: сформовано автором

Таблиця 2.3 представляє результати проведеного розрахунку показників платоспроможності (фінансової стійкості) аналізованого навчального закладу.

Таблиця 2.3 – Розрахунок показників платоспроможності (фінансової стійкості) СНАУ

Назва розрахованого коефіцієнту	Нормативне значення коефіцієнту	Роки досліджуваного періоду			Відхилення +,-2022р. від 2020р.
		2020	2021	2022	
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,7-0,9	1,78	1,79	1,65	-0,13
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\geq 0,1$	0,16	0,25	0,32	0,16
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\geq 0,1$	0,015	0,02	0,044	0,029

Джерело: розраховано автором

Коефіцієнт фінансової стійкості відображає можливість університету залишатися фінансово стійким у довгостроковій перспективі. Нормативне значення цього показника зазвичай перебуває у діапазоні від 0,7 та до 0,9. У 2022 році аналізований коефіцієнт зменшився на 0,13 і становить 1,65. Проте це вказує на позитивні перспективи розвитку та низький ризик банкрутства.

Наступний коефіцієнт вказує на здатність університету здійснювати фінансування власного оборотного капіталу за рахунок наявних оборотних активів. Значення даного показника, що вважається нормативним становить 0,1 і більше. У 2022 році відповідний коефіцієнт склав 0,32, що на 0,16 більше, ніж у 2020 році. Перевищення нормативного значення вказує на достатню фінансову стійкість і здатність вести активну діяльність навіть при відсутності доступу до резерву позикових коштів.

Рекомендоване нормативне значення коефіцієнту маневреності власного капіталу також становить 0,1 і більше. У 2022 році означений показник збільшився на 0,029 і склав 0,044. Результат нижче за нормативне значення.

2.2 Облікове супроводження операцій щодо формування та обліку власного капіталу університету

Дуже часто поняття «капітал» тісно асоціюється з поняттям «власність». Даний факт обумовлений тим, що на момент створення окремого підприємства державного сектору, в якості його стартового капіталу часто виступає вартість майна. Утворення заборгованості являється нормальним процесом функціонування суб'єктів державного сектору. На майбутнє, капітал ідентифікується за вирахуванням із узагальненої суми активів суми наявних зобов'язань.

Трактування, визначення складу власного капіталу у Сумському НАУ регламентовано та описано НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Ідентифіковані стандартом компоненти власного капіталу відображено на рисунку 2.7.

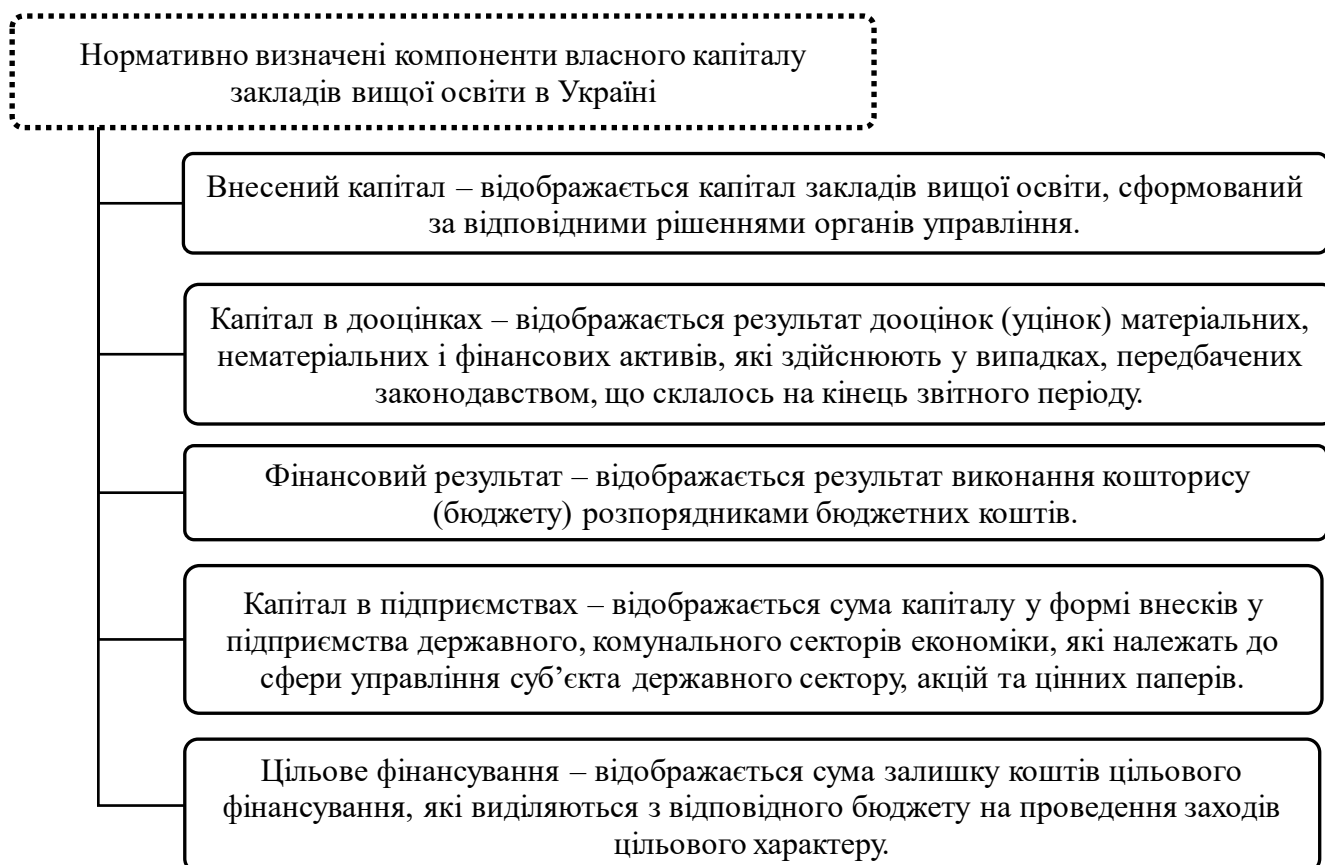


Рисунок 2.7 – Нормативно визначені компоненти власного капіталу закладів вищої освіти в Україні

Джерело: сформовано автором

Одною з принципових передумов функціонування державних ЗВО та інших бюджетних установ являється те, що процедура відшкодування ресурсів, які були витрачені таким господарюючим суб'єктом, реалізується не для отримання прибутку, а їх відновлення з метою виконання передбачених установчими документами функціональних обов'язків. Одночасно, наявні затрати ресурсів не виступають передумовою для отримання доходу, а є лише засобом провадження належної організаційно-фінансово-господарської діяльності.

Слід відзначити, що не всі компоненти власного капіталу присутні у складі пасивів Сумського НАУ. На основі структурного аналізу здійсненого на підставі показників фінансової звітності (розділу першого пасиву балансу) (таблиця 2.1), можемо ідентифікувати основні компоненти власного капіталу у досліджуваному ЗВО (рисунок 2.8).

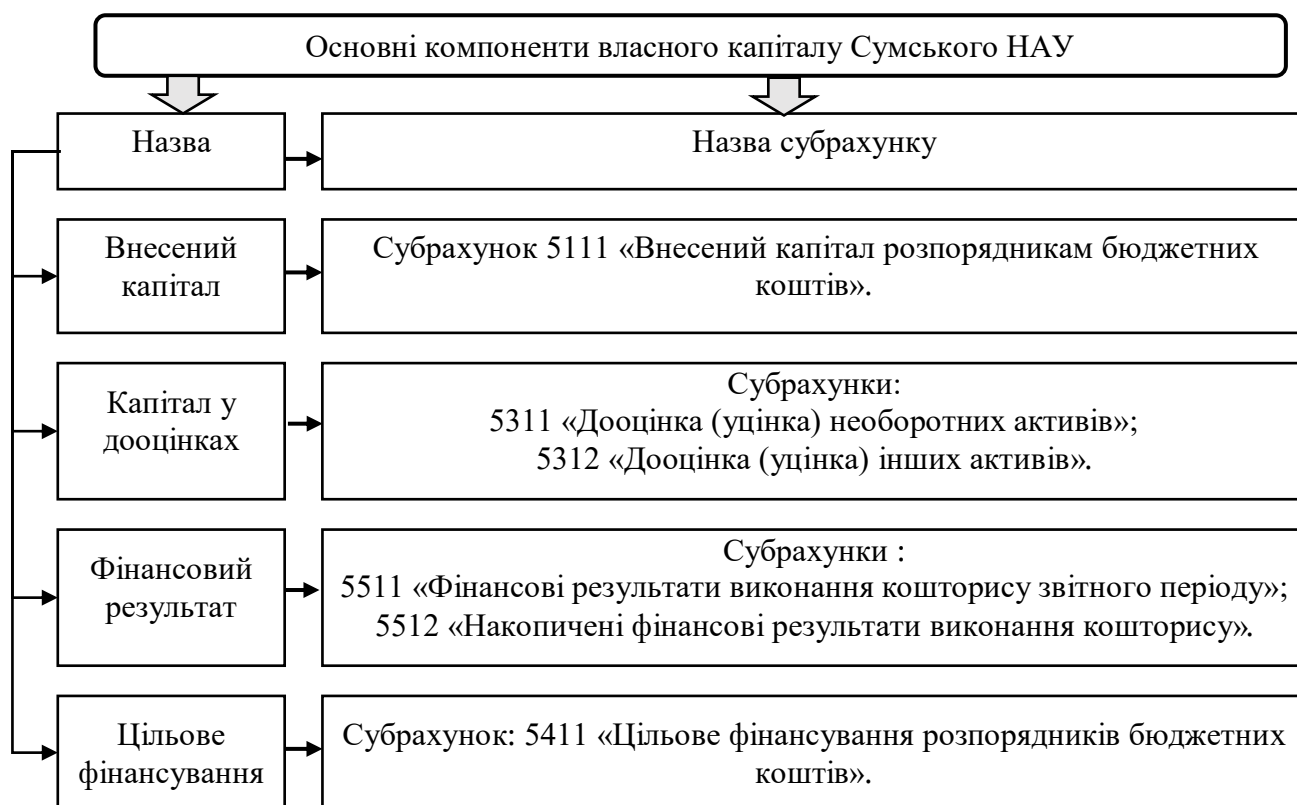


Рисунок 2.8 – Основні компоненти власного капіталу Сумського НАУ

Джерело: узагальнено автором

Облік доходів у бюджетних установах має дотримуватися кількох ключових принципів:

- автентичність даних – відображення точного фінансового стану;
- ясність та вичерпність – усі фінансові операції мають бути зафіксовані;
- актуальність – дані повинні бути оновлені в режимі реального часу;
- вартісна ефективність – процеси мають бути оптимізовані для економії ресурсів.

Оскільки університети фінансування отримують з державного бюджету, вони зобов'язані складати звіти за стандартизованими формами на місячній, квартальній, та річній основі, подаючи їх до відповідних органів: МОН, ДКС, ДПС, Служби статистики, ПФ. Усі версії фінансових звітів мають ідентичну юридичну силу.

Діючими нормативними документами визначено місію кожного субрахунку. Згідно «Порядку застосування Плану рахунків» [28], відображено облікове призначення відповідних субрахунків на рисунку 2.9.



Рисунок 2.9 – Місія субрахунків для облікового відображення власного капіталу у Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Сумський НАУ незалежно веде оперативний, бухгалтерський, і фінансовий облік своєї діяльності, забезпечуючи статистичну звітність та надаючи інформацію за запитами контролюючих органів. Бюджетна звітність віддзеркалює стан по виконанню бюджету, наявність заборгованості та інші важливі аспекти, тоді як фінансова звітність ілюструє майновий стан та отримані результати роботи закладу. Фінансові звіти, будучи кінцевим продуктом бухгалтерського процесу, слугують основою для прийняття економічних рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами, причому їх точність є критично важливою для ефективного управління.

Точний фінансовий облік дозволяє ВНЗ ефективно керувати формуванням та обліковим супроводженням власного капіталу з різних джерел, а звітність про власний капітал надає зацікавленим особам детальний огляд використання фінансових ресурсів.

Механізм відображення в обліку внесеного капіталу в Сумському НАУ реалізується в меморіальних ордерах відображених на рисунку 2.10.

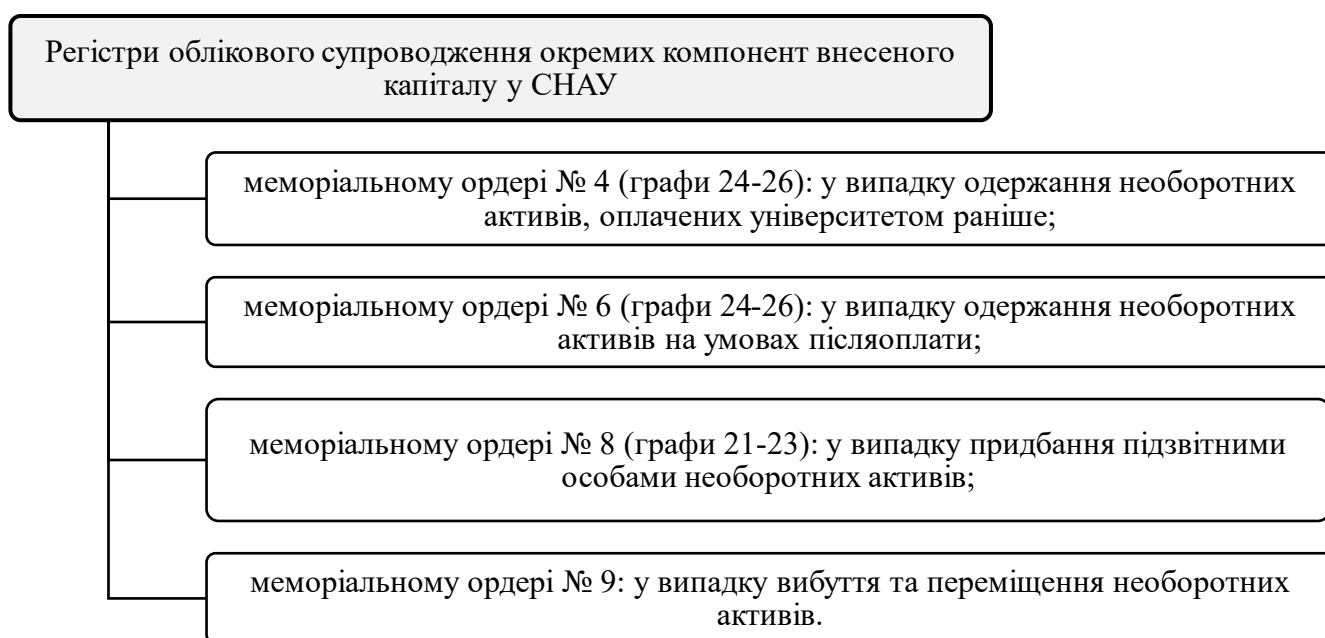


Рисунок 2.10 – Регістри облікового супроводження окремих компонент внесеного капіталу у СНАУ

Джерело: узагальнено автором

Згідно діючого Плану рахунків бухгалтерії в установах державного сектору, для коректного відображення власного капіталу в обліку передбачені рахунки п'ятого класу «Капітал та фінансовий результат». Ці рахунки включають в себе інформацію щодо внесеного капіталу, капіталу у дооцінках, цільового фінансування, а також фінансових результатів діяльності.

Приклад облікового відображення операцій щодо «Внесеного капіталу» у Сумському НАУ наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Облікове відображення операцій щодо «Внесеного капіталу» у СНАУ

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	470000
Придбання основних засобів за рахунок цільового фінансування				
2.	Придбання устаткування, що потребує монтажу	1513 «Будівельні матеріали»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	330000
3.	Передача устаткування у монтаж	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	1513 «Будівельні матеріали»	330000
4.	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	70000
5.	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо, що включаються до вартості основних засобів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	50000
6.	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів після введення в експлуатацію	1014 «Машини та обладнання»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	450000
7.	Водночас проведення другого запису – відображення змін у капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	450000
Безоплатне отримання основних засобів (крім внутрішнього переміщення у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної власності)				
8.	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	1112 «Бібліотечні фонди»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	45000

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5
9.	Відображення надходження у натуральній формі	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»	45000
		2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»	45000
10.	Вилучення з доходу звітного періоду сум, що включаються до вартості об'єкта основних засобів	7511 «Доходи за необмінними операціями»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	45000
Безоплатна передача основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної власності)				
11	- сума зносу об'єкта основних засобів	1411 «Знос основних засобів»	1014 «Машини та обладнання»	17500
	- залишкова вартість об'єкта основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	1014 «Машини та обладнання»	5500
12	Віднесено до накопичених фінансових результатів первісну вартість основних засобів	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	23000

Джерело: узагальнено автором

Представлені у таблиці 2.4 бухгалтерські проводки щодо облікового супроводження внесеного капіталу являються типовими. Подібні їх конструкції можуть бути застосовані і при представленні процедури надходження до університету нематеріальних активів.

Реалізуючи власну діяльність, Сумський НАУ може мати трансформації структури та обсягу власного капіталу (в розрізі окремих його компонентів). Дані зміни мають бути представлені на відповідних облікових рахунках (які ідентифіковано згідно діючих та законодавчо визначених норм).

Для облікового супроводження належних змін, передбачені відповідні бухгалтерські рахунки. Для відображення капіталу в дооцінках у базовому навчальному закладі, тих, що знайшли застосовування в межах досліджуваного періоду (2020-2022 років) зміст бухгалтерських проведення представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Облікове супроводження операцій щодо «Капіталу в дооцінках» у Сумському НАУ

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків	
		Дебет	Кредит
Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених			
1.	коригування суми зносу основних засобів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1411 «Знос основних засобів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»
2.	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
3.	на суму перевищення дооцінки залишкової над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
4.	віднесення до результатів виконання кошторису результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Джерело: узагальнено автором

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію; на придбання капітальних активів тощо призначено рахунок 54 «Цільове фінансування». Окремі аспекти облікового відображення цільового фінансування у Сумському НАУ відображено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Облікове відображення цільового фінансування у СНАУ

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримання асигнувань на виконання університетом своїх повноважень, визначених законодавством	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	54 «Цільове фінансування»	2500000

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
Придбання основних засобів				
2.	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва об'єктів ОЗ	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1750
3.	Відображення сум інших витрат, що включаються до вартості основних засобів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	3500
4.	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта ОЗ	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»	54 «Цільове фінансування»	3500
5.	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу ОЗ після введення в експлуатацію	10 «Основні засоби»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	1753500
	Водночас проведення другого запису – відображення змін в капіталі	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»	1753500
Придбання основних засобів				
6.	Відображення сум придбання, удосконалення, створення власними силами, підвищення можливостей об'єктів нематеріальних активів та продовження строку використання	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	150000
7.	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	150000
	Водночас проведення другого запису – відображення змін в капіталі	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»	150000
Придбання фінансових інвестицій				
8.	Придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу грошових коштів	2513 «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	590000
	Водночас проведення другого запису – відображення змін в капіталі	54 «Цільове фінансування»	5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»,	590000
Списання з рахунків залишків коштів цільового фінансування				
9.	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році	54 «Цільове фінансування»	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	6500

Джерело: узагальнено автором

Процедура закриття фінансових результатів отриманих в межах окремого звітного періоду в Сумському НАУ наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Облікове відображення закриття фінансових результатів окремого звітного періоду у Сумському НАУ.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Закриття фінансових результатів звітного періоду				
1.	Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів (Спеціальний фонд)	5511/2 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду/Спеціальний фонд»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	425845
2.	Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів (Загальний фонд)	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	5511/1 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду/Загальний фонд»	1000

Джерело: узагальнено автором

Дебетовий залишок субрахунків 5511 та 5512 вказує на те, що відсутність або недостатність фінансування спеціального фонду (у випадку отримання грантів чи подарунків або надання послуг) не забезпечує поточних потреб університету. Загалом, це означає, що видатки перевищують доходи досліджуваного ЗВО.

Кредитовий залишок субрахунків 5511 та 5512 свідчить про те, що протягом року фінансування із загального фонду ЗВО або доходів наявного спеціального фонду перевищило витрати. Також можливі такі ситуації: наприкінці року було придбано матеріальні цінності, які ще не були витрачені на видатки базового ЗВО на початку наступного року, або є дебіторська заборгованість внаслідок передоплати за матеріальні цінності чи отримані послуги.

Інформація про результати виконання кошторисів фіксується у меморіальних ордерах за формою № 274 (бюджет). Отримані дані про складання кошторису внесені до «Журналу-головної» книги та відображаються у першому розділі пасиву діючої ф. № 1-дс «Баланс».

2.3 Організація внутрішнього контролю операцій щодо формування та обліку власного капіталу університету

Сьогодні значно актуалізується питання щодо організації якісного внутрішнього контролю все більшою кількістю ЗВО. Дана контрольна компонента являється найважливішою складовою вибудови упорядкованого управлінського механізму в Сумському НАУ.

Внутрішній контроль достатньо широко охоплює всі передбачені функції менеджменту та порядок організаційної діяльності базового університету, інформує ректорат ЗВО щодо особливостей управлінської діяльності, візуалізує для нього аналіз отриманих економічних показників, оцінки, тактичні та стратегічні рекомендації, будує фінансові прогнози щодо особливостей формування та використання власного капіталу у досліджуваному ЗВО.

У зв'язку з прогресом ринкових відносин, доступом до значних фінансових ресурсів в Україні, значно зростає розповсюдження корупції та шахрайських дій в бюджетній сфері та галузі вищої освіти зокрема. В цьому контексті виникає необхідність в ефективному впровадженні внутрішнього фінансового контролю в сучасних ЗВО. Не виключення є і Сумський НАУ. Дослідження нормативних та наукових джерел у цьому напрямку свідчить про те, що деякі вчені розглядають внутрішній фінансовий контроль (далі - ВФК) як систему заходів, що мають спрямування на забезпечення законного, ефективного, економного та прозорого управління наявними бюджетними та позабюджетними коштами в ході реалізації внутрішнього контролю чи аудиту. Вже набутий зарубіжний досвід щодо даного питання може виступити досить корисним при імплементації в реалії національної практики. ВФК вважають вагомим інструментом при реалізації державного управління, який сприяє у досягненні визначеної мети, мінімізації об'ємів наявної проблематики щодо контролю облікового супроводження власного капіталу досліджуваного ЗВО та забезпеченні адекватного фінансового управління ним.

У цьому контексті була запропонована вітчизняними спеціалістами Концепція розвитку внутрішнього фінансового контролю, яка визначає ВФК

власного капіталу, як сукупність трьох складових компонент, розроблених Кабміном України (рисунк 2.11).

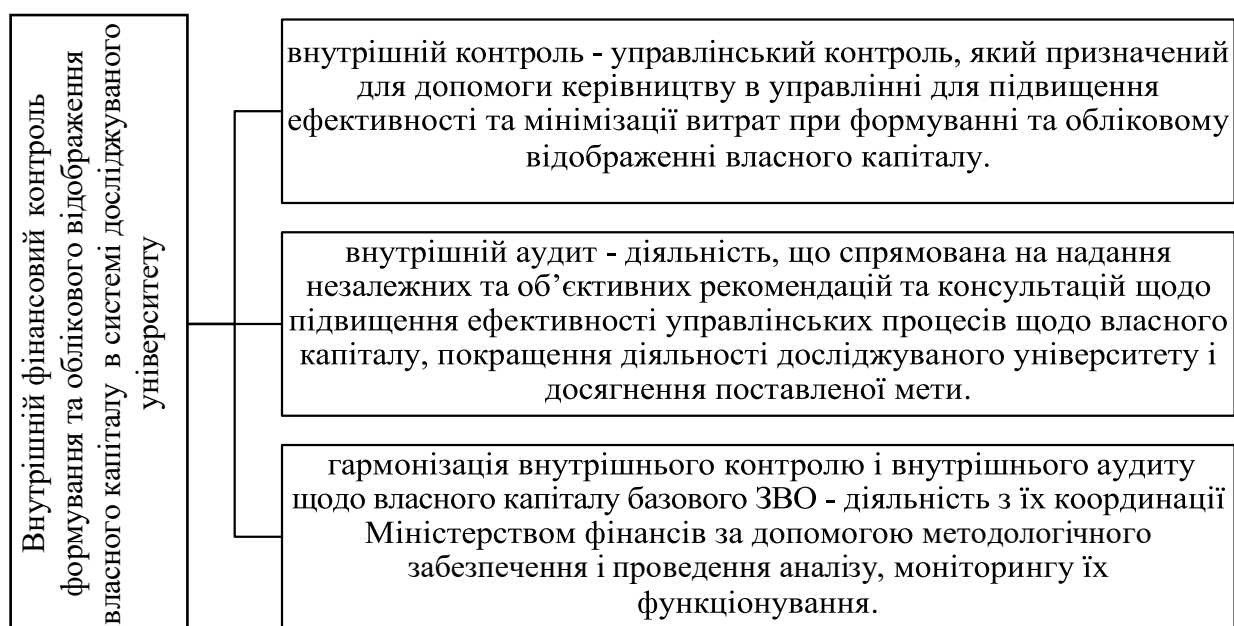


Рисунок 2.11 – Основні складові компоненти ВФК власного капіталу Сумського НАУ згідно досліджуваної концепції

Джерело: узагальнено автором

Відповідно до рисунку 2.11, одним з основних елементів ВФК являється внутрішній контроль, який інтегрує фінансове управління та нагляд з незалежною функцією внутрішнього аудиту. Він передбачає відповідальність кожного керівника за створення та підтримку системи внутрішнього контролю щодо власного капіталу для виконання завдань, планування, бюджетування, моніторингу, бухгалтерського обліку, звітності, нагляду та документації в досліджуваному університеті. В основі внутрішнього контролю лежить делегування керівництву повноважень щодо прийняття рішень з метою ефективного використання ресурсів (власного капіталу) для досягнення оптимальних результатів.

Внутрішній контроль включає в себе набір управлінських механізмів, покликаних сприяти ефективному та своєчасному досягненню цілей базового навчального закладу при дотриманні бюджетних обмежень. Наразі Україна

перебуває в процесі імплементації системи внутрішнього контролю згідно зобов'язань, викладених в Угоді про асоціацію між Україною та ЄС. Основною метою цієї ініціативи є посилення управлінської підзвітності на всіх рівнях державного сектору.

На рисунку 2.12 відображено найбільш вагомі чинники, що сповільнюють якісну імплементацію внутрішнього контролю операцій щодо власного капіталу в Сумському НАУ.

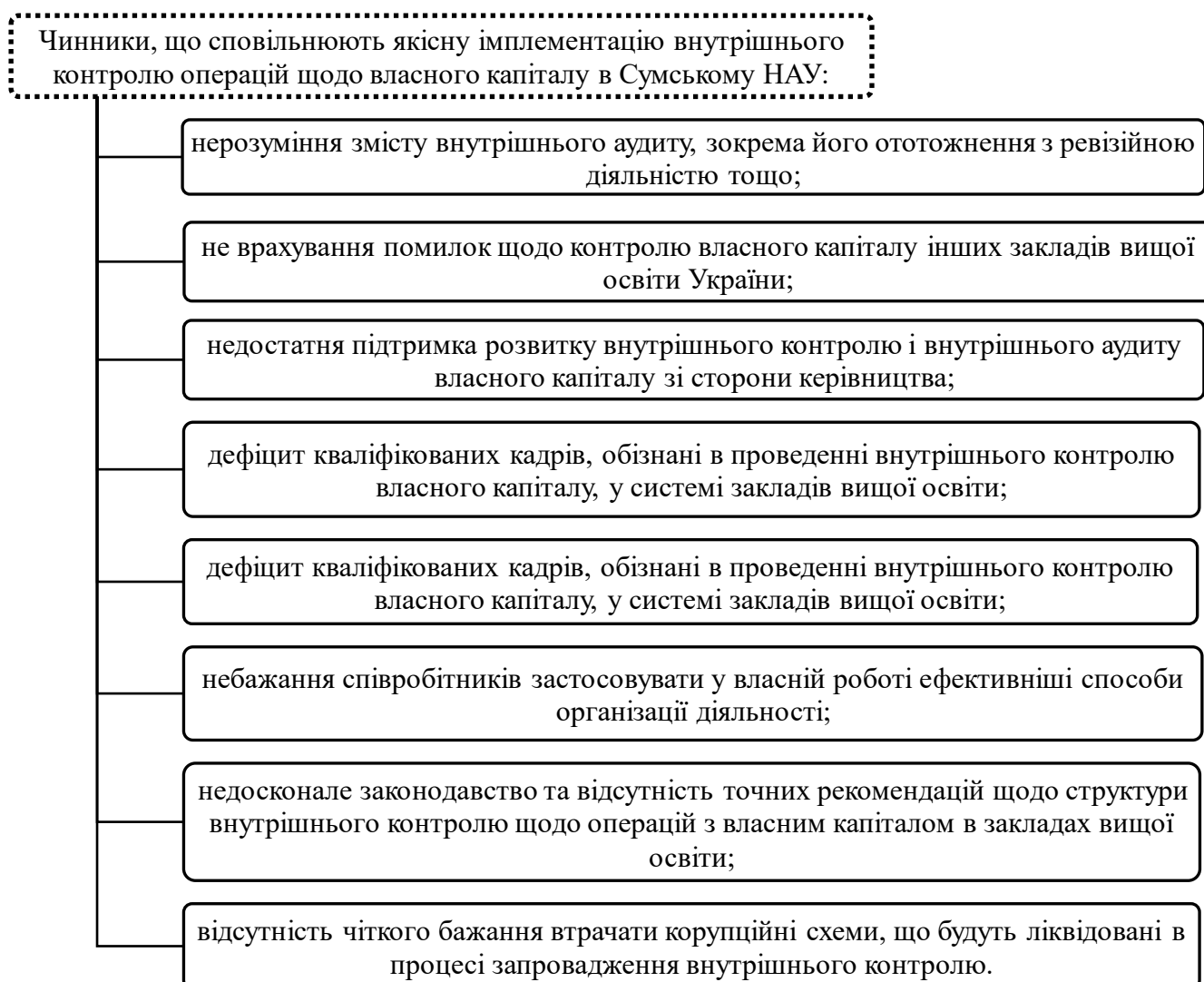


Рисунок 2.12 - Чинники, що перешкоджають імплементації внутрішнього контролю операцій щодо власного капіталу в Сумському НАУ.

Джерело: узагальнено автором

Дослідження концептуальних засад організації внутрішнього контролю (в т.ч. власного капіталу) в Сумському НАУ дав змогу ідентифікувати окремі його компоненти (місія, принципи, завдання, цільове спрямування тощо), візуалізація яких здійснена на рисунку 2.13.

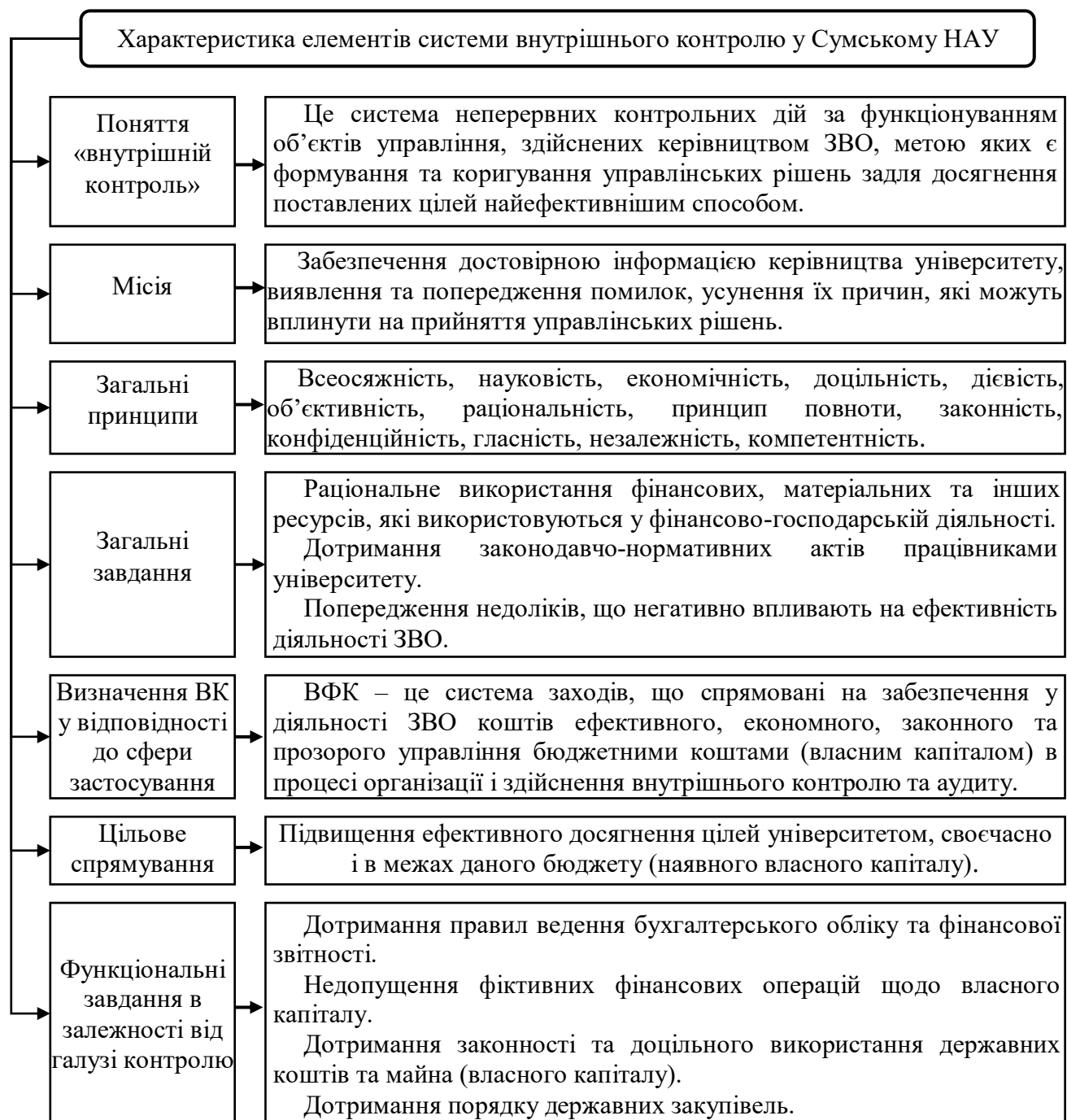


Рисунок 2.13 – Характеристика елементів СВК щодо власного капіталу у Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Тим не менш, конфлікт, що триває, є основним викликом для діяльності ВФК власного капіталу. Цей виклик зумовлений наступними факторами:

- підвищене споживання ресурсів сектором безпеки і оборони України та національною економікою для задоволення потреб у зв'язку з конфліктом;
- підвищеними суспільними очікуваннями до керівників та персоналу ЗВО щодо необхідності проведення перевірок в умовах воєнного часу;
- неможливість точно оцінити ключові операційні пріоритети, які потребують термінового врегулювання через динамічний характер військової та економічної діяльності.

Загальні заходи для сприяння забезпеченню ефективності внутрішнього контролю в базовому університеті представлено на рисунку 2.14.

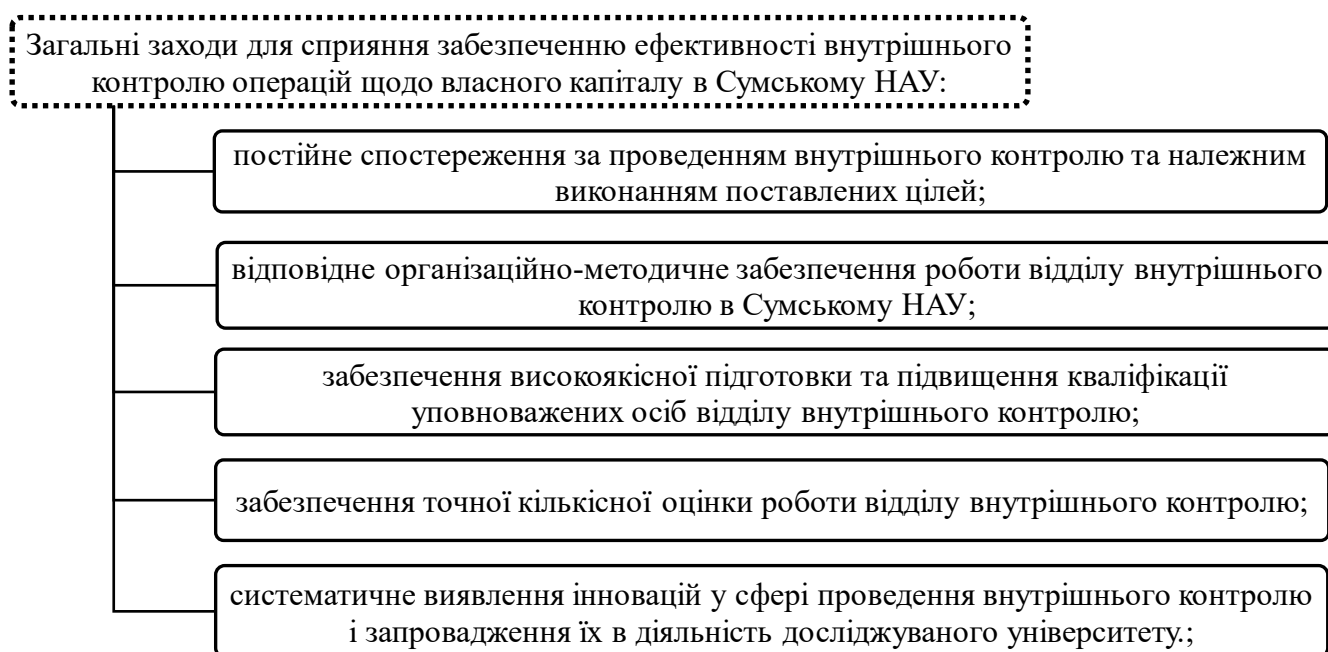


Рисунок 2.14 - Узагальнені заходи для сприяння забезпеченню ефективності внутрішнього контролю операцій щодо власного капіталу в Сумському НАУ.

Джерело: узагальнено автором

Зарубіжні практики виокремлюють ВФК, що, враховуючи вимоги сьогодення та без адаптації до українських реалій, являється не досить переконливим. Зрештою, внутрішній контроль (в т.ч. власного капіталу) провадиться штатними фахівцями Сумського НАУ (адміністрацією, спеціально сформованим відділом, бухгалтерією, керівниками підрозділів тощо), а його

структура, методологія та технічний інструментарій (через автономію) повністю залежать від встановленої політики у сфері контролю досліджуваного університету.

Значною проблемою в організації внутрішнього контролю в усьому світі є відсутність чіткої методологічної бази, яка б визначала конкретні завдання та цілі внутрішнього контролю, а також його функції, серед інших аспектів. Історично склалося так, що в періоди економічного зростання не було нагальної потреби у всебічному розумінні цілей внутрішнього контролю. Однак є надія, що економічні обставини, які склалися, переконали керівництво більшості українських ЗВО переглянути свій підхід до внутрішнього контролю.

Окрема група заходів, що цілком реально запровадити у СНАУ для усунення ідентифікованих проблем функціонування системи внутрішнього контролю (в т.ч. власного капіталу) представлена на рисунку 2.15.

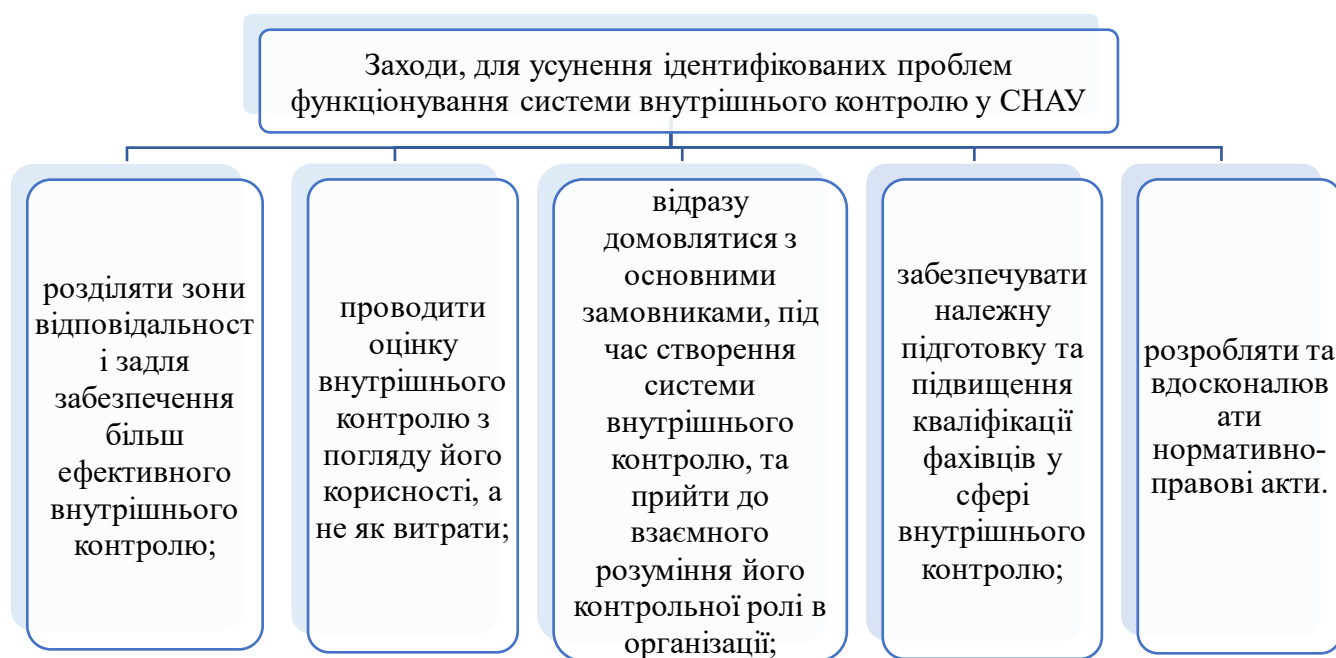


Рисунок 2.15 – Заходи, для усунення ідентифікованих проблем функціонування системи внутрішнього контролю у СНАУ

Джерело: узагальнено автором

Слід визнати, що через різні цільові установки внутрішнього контролю у окремих ЗВО виникає низка проблем, які слід вирішувати виключно з урахуванням особливих підходів, які було представлено вище.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

3.1 Вдосконалення організаційної компоненти обліку власного капіталу

Вищий навчальний заклад, що виступає базою дослідження, самостійно встановлює власну системну організацію бухгалтерського обліку, дотримуючись вимог НП(С)БОДС та інших відповідних нормативних актів. Виходячи з фінансово-економічних та операційних вимог, а також організаційних документів, ЗВО формулює та затверджує власну облікову політику (принципи організації бухгалтерського обліку), переглядаючи їх у разі необхідності та відповідно до вимог законодавства. Після вибору окремих складових облікової політики проводиться оцінка їх потенційного впливу на фінансово-економічні показники роботи університету.

На наступному етапі розробки облікової політики важливо призначити робочу групу та осіб, відповідальних за нагляд за бухгалтерською діяльністю, а також конкретні підрозділи, на які покладено нагляд за обліковим процесом і формуванням відповідних фінансових звітів. Після цього визначаються складові власного капіталу, які підлягають обліковому відображенню в Сумському НАУ, в якості окремих об'єктів, відповідно до передбачених принципів в бухгалтерському обліку. Кожен заклад вищої освіти обирає об'єкти бухгалтерського обліку згідно власних унікальних операційних характеристик (специфіки діяльності). Після вибору складових облікової політики проводиться перспективна оцінка для прогнозування їх потенційного впливу на фінансові показники базового ЗВО. Заключний етап передбачає імплементацію конкретних положень, викладених у обліковій політиці (у даному випадку - окремих компонентів бухгалтерських облікових принципів в досліджуваному університеті). Етапи імплементації

облікової політики, запропоновані для впровадження в Сумському НАУ, проілюстровано на рисунку 3.1.

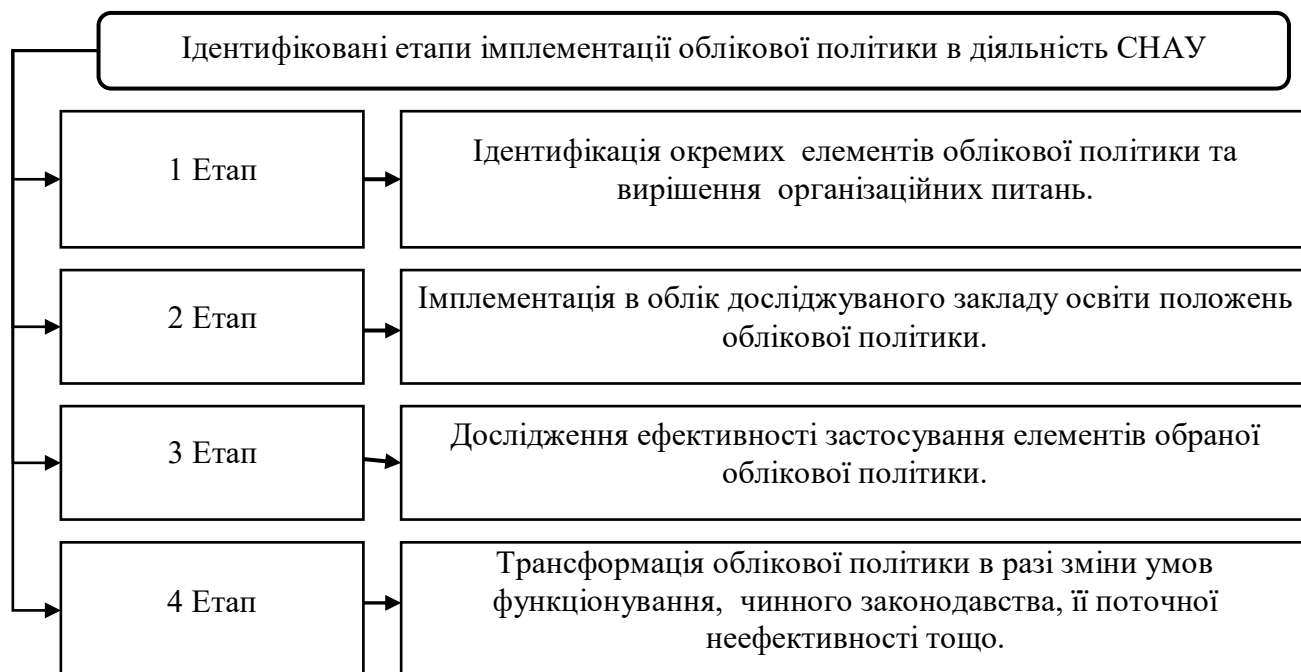


Рисунок 3.1 – Ідентифіковані етапи імплементації облікової політики в діяльність СНАУ

Джерело: сформовано автором

Упорядковане відображення етапів сприятиме ефективній диференціації складного процесу вибудови облікової політики конкретного навчального закладу. Це допоможе визначити відповідні принципи, належні методики та необхідні облікові процедури, потрібні для представлення достовірної інформації про економічний, майновий та фінансовий стан Сумського НАУ в максимально можливому обсязі.

Облікова політика Сумського НАУ повинна брати за основу певні постулати, які, на сьогодні, визначені на рівні діючого законодавства НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» та іншими чинними нормативними документами (такі як закони, постанови, накази тощо). Ідентифікація основних із них, відносно відображення власного капіталу у Сумському НАУ, відображена на рисунку 3.2.

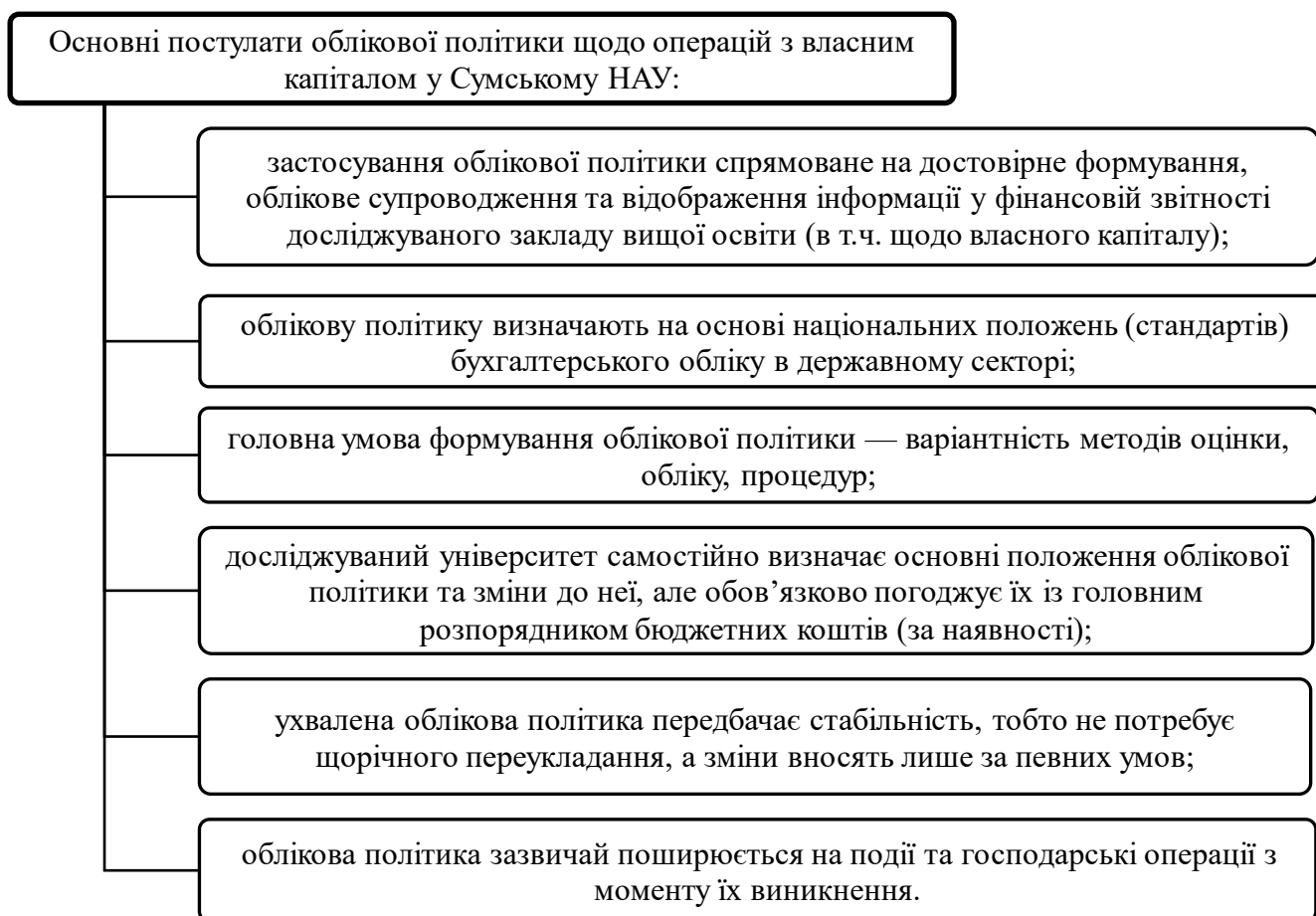


Рисунок 3.2 – Основні постулати облікової політики щодо власного капіталу у Сумському НАУ

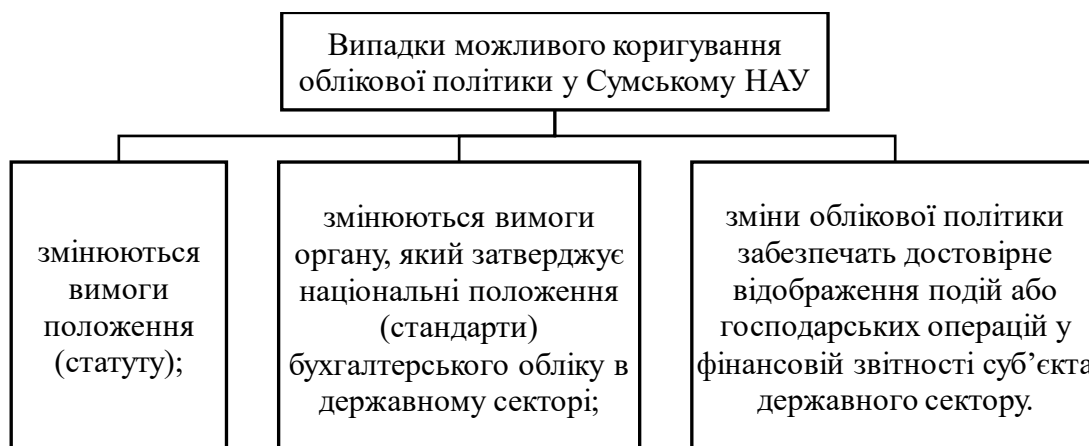
Джерело: узагальнено автором

Відповідно до статті 4 Закону про бухоблік, послідовність визначена як один з основних принципів, що регулюють організацію бухгалтерського обліку та формування показників фінансової звітності. Цей принцип передбачає безперервне застосування досліджуваним університетом обраної облікової політики, послідовно з року в рік. Відповідно дотримання даного принципу є обов’язковим. Недотримання цього принципу призводить до ведення бухгалтерського обліку всупереч встановленим процедурам, що тягне за собою адміністративну відповідальність, передбачену статтею 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Такі санкції можуть тягнути за собою накладення штрафу 8-15 НМДГ (еквівалент 136-255 грн.) або 10-20 НМДГ (еквівалент 170-340 грн.), особливо якщо посадову особу протягом року повторно буде піддано

адміністративному стягненню за порушення вимог фінансового законодавства України.

Законом України про бухгалтерік визначено, що трансформаційні зміни в обліковій політиці можливі, за умов визначених відповідними обліковими стандартами (МСФЗ, НП(С)БО, НП(С)БОДС) та мають знайти обґрунтування та відображення у формах фінансової звітності.

У переважній більшості випадків, облікову політику у ЗВО затверджують на умовах постійної основи, а випадки її можливого перегляду повинні бути обґрунтованими. Коригування облікової політики роблять при наявності умов, передбачених п. 1 розд. III НП(С)БОДС 125 (рисуюнок 3.3).



Рисуюнок 3.3 – Випадки можливого коригування облікової політики у Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Стандартом визначено, що до подібних змін слід відносити можливий перехід на використання нового бухгалтерського облікового принципу або трансформацію підходів при визнанні (вимірюванні) фінансово-господарської операції або події в межах одного обліково-бухгалтерського принципу.

Окремо вирізняються умови, за яких слід відображати зміни в обліковій політиці сучасних освітніх закладів:

➤ модифікація вимог органу, котрий реалізує функції по державному регулюванні методології бухгалтеріку та відповідних форм фінансової звітності;

➤ за умов, коли трансформація облікової політики сприятиме забезпеченню достовірнішого відображення операцій чи подій у бухобліку та формах фінансовій звітності.

Іншими словами, ми вже не говоримо про запровадження змін до положення (статуту) як засіб впливу на облікову політику. Розглянемо кілька прикладів, які спонукали до перегляду облікової політики державних закладів (в т.ч. вищих навчальних закладів).

Запровадження у 2018 році НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» зумовило необхідність оновлення наказу про облікову політику, оскільки змінилися методичні рекомендації Мінфіну щодо обліку цих активів. Ці зміни мали на меті забезпечити більш точне відображення подій в обліку. Однак, при підготовці таких коригувань важливо проявляти обережність і дотримуватися певних обов'язкових умов:

➤ актуальність: зміни повинні стосуватися активів, якими наразі володіє суб'єкт, що відноситься до державного сектору, а не майбутніх придбань;

➤ варіативність: слід розглядати лише ті компоненти, які допускають кілька варіантів обліку відповідно до законодавства.

Зміни у визначенні вартісних характеристик МНМА є ще одним прикладом, що спонукає до оновлення положення щодо облікової політики. Варто зазначити, що коригування вартісних характеристик об'єктів, віднесених до МНМА, являються зміною облікових оцінок. Самі вартісні характеристики визначаються в наказі про облікову політику. Цей розділ окреслює критерії визначення університетом показників витрат.

У положенні визначаючому облікову політику зазначаються методи оцінки, облікові практики та процедури, що застосовуються підприємствами функціонуючими у державному секторі (в т.ч. СНАУ), які не передбачені НП(С)БОДС або для яких існує декілька варіантів, а також терміни корисного застосування наявних необоротних активів як фізичного відображення власного капіталу базового ЗВО.

Нерозривний зв'язок між фінансовою звітністю та обліковою політикою простежується вже у визначенні останньої. Визначальною метою затвердженої облікової політики є сприяння складанню фінансової звітності, яка, у свою чергу, повинна відповідати всім вимогам, викладеним у НП(С)БОДС.

Частина 5 статті 4 Закону про бухгалтер передбачає, що облікова політика повинна мати обґрунтування та розкриття у формах фінансовій звітності. Аналогічне положення міститься і в іншому документі: «зміни в обліковій політиці повинні бути обґрунтовані та розкриті у фінансовій звітності» (абзац 8 пункту 1 розділу III НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»).

Фінансова звітність є відображенням результатів діяльності досліджуваного університету за певний період. Ця діяльність регулюється національними стандартами, які описують основні методологічні засади накопичення та розкриття у формах фінансовій звітності інформаційного наповнення щодо конкретних активів, зобов'язань та власного капіталу. Побудова компонентів облікової політики базується на цих НП(С)БОДС. Відповідно, будь-які зміни в національних стандартах передбачають трансформації в обліковій політиці, що, в свою чергу, впливає на фінансову звітність. Звісно, подібні зміни повинні бути досить суттєвими.

НП(С)БО 125 «Зміни в облікових оцінках та виправлення помилок» визначає порядок розкриття інформації про зміни в облікових політиках у фінансовій звітності. Проілюструємо те, як трансформація облікової політики здійснює вплив на фінансову звітність окремого суб'єкта господарювання:

У Звіті університету про власний капітал відображаються дані щодо розміру власного капіталу, як на початку так і в кінці базового звітного періоду, а також представляється зростання або зменшення наявного залишку власного капіталу на початок досліджуваного року через зміни в обліковій політиці, виправлення виявлених помилок або іншими трансформаціями, визначеними належними НП(С)БОДС. Прикладом подібного сценарію у 2017 році, виступило внесення трансформаційних змін до методології облікового відображення основних засобів.

Трансформації чинної облікової політики потребують та передбачають відображення при формуванні приміток до річної фінансової звітності (у Сумському НАУ на сьогодні форма № 5-дс). Інформаційні компоненти, щодо змін, які підлягають до обов'язкового розкриття представлено на рисунку 3.4.

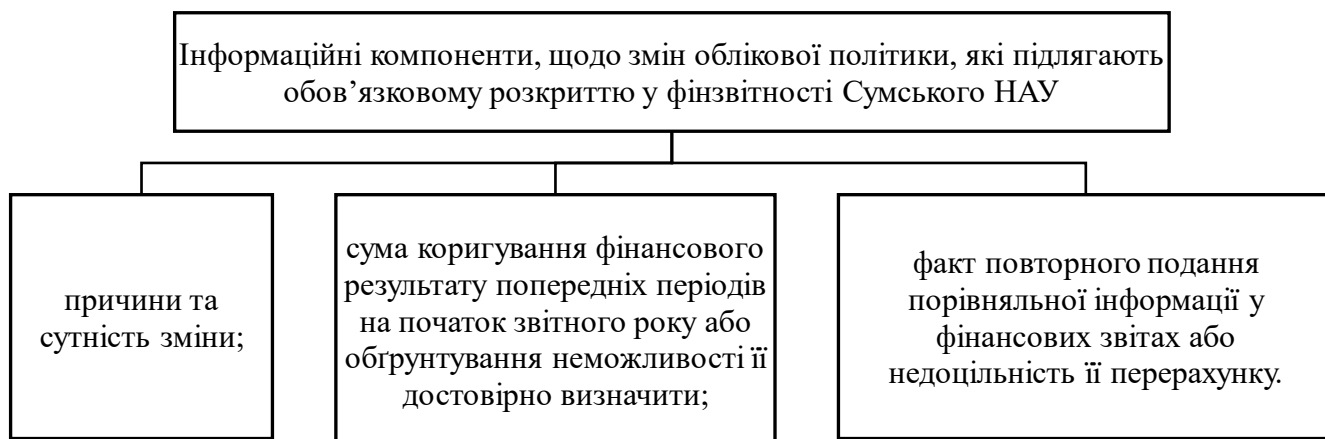


Рисунок 3.4 – Інформаційні компоненти, щодо трансформацій облікової політики, які підпадають під обов'язкове розкриття у фінзвітності Сумського НАУ

Джерело: узагальнено автором

Запровадження та дотримання визначених вимог відносно облікової політики у Сумському НАУ сприятиме якісній організації облікового супроводження його фінансово-економічно-господарської діяльності (в т.ч. власного капіталу).

3.2 Вдосконалення облікового відображення власного капіталу

Реалізація дослідження методологічних засад бухгалтерського обліку різних складових власного капіталу Сумського НАУ містить, зокрема, акцентування уваги на виявленні проблемних аспектів його забезпечення інформаційно-аналітичним наповненням. Це передбачає розробку форм аналітичних рахунків для субрахунків складових капіталу, а саме: внесений капітал, фінансові результати, капітал у дооцінках, цільове фінансування.

Очевидно, що ці субрахунки охоплюють значний обсяг інформації щодо різних об'єктів необоротних активів. Для отримання вичерпної інформації про

операції на цих субрахунках та з'ясування поточного стану власного капіталу досліджуваній університет повинен вести облік з використанням відповідної аналітики. На основі цих записів необхідно розробити форми аналітичних рахунків.

При отриманні цільового фінансування основна увага в СНАУ приділяється субрахунку 5411, призначеному для облікового відображення та узагальнення інформаційного наповнення щодо наявності та рух коштів передбаченого цільового призначення. Сюди відносяться кошти, виділені на придбання необоротних активів (таких як земля, нематеріальні активи тощо), витрати, що відносяться до первісної вартості даних необоротних активів, а також витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію чи реставрацію (у тому числі будівель, споруд тощо) і створення державних резервів (в т.ч. для фінансових інвестицій).

За кредитом рахунку проводяться надходження коштів, що виділяються на зазначені заходи. Відповідно, за дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на придбання необоротних активів, а за кредитом - еквівалентне збільшення внесеного капіталу.

Відповідно, внесений капітал досліджуваного університету з часом зазнає трансформацій: збільшується, зменшується або змінюється структура, зберігаючи при цьому незмінною загальну суму.

Активи ЗВО можуть включати основні засоби (ОЗ), інші необоротні матеріальні активи (ІНМА) та нематеріальні активи (НА), за умови, що існує ймовірність того, що заклад отримає в майбутньому економічні вигоди, що безпосередньо пов'язані з їх подальшим використанням, або вони мають потенційну суспільну корисність. Окремою вимогою виступає той факт, що вартість цих активів може бути визначена.

Враховуючи, що субрахунок 5411 слугує для обліку цільового фінансування з різних джерел з різними цільовими призначеннями, доцільно розробити аналітичні рахунки для систематизації інформації за видами джерел фінансування. Ми пропонуємо форму аналітичного рахунку, яка включає такі реквізити: цільове призначення та джерело надходжень (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Пропонуємі аналітичні рахунки до субрахунку 5411 у Сумському НАУ

Номер і назва субрахунку	Аналітична інформація	
	5-та цифра,	6-та цифра
	джерело надходжень	Цільове призначення
5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	«1» – загальний фонд	«1» – фінансування на придбання об'єктів ОЗ, ІНМА та НА; «2» – фінансування на інші витрати, які входять у первісну вартість ОЗ, ІНМА та НА;
	«2» – спеціальний фонд	«3» – фінансування на самостійне виготовлення ОЗ, ІНМА та НА; «3» – фінансування на модернізацію, реконструкцію та реставрацію ОЗ, ІНМА та НА
	«3» – цільові внески фізичних осіб	«1», «2», «3»... – залежно від цільового призначення
	«4» – цільові внески юридичних осіб	«1», «2», «3»... – залежно від цільового призначення
	«5» – гуманітарна допомога	«1», «2», «3»... – залежно від виду допомоги

Джерело: узагальнено автором

Запровадження такої форми аналітичного обліку в Сумському НАУ дасть змогу:

- консолідувати дані про наявність та рух коштів, призначених для виконання цільових заходів;
- здійснювати контроль за використанням цільового фінансування в розрізі видів коштів;
- проводити контроль за витрачанням цільових надходжень у відповідних галузях;
- узагальнювати дані щодо обсягів цільового фінансування.

Важливо зазначити, що при введенні в експлуатацію або господарському обороті основних засобів (ОЗ), інших необоротних матеріальних активів (ІНМА) та необоротних нематеріальних активів (НА) зменшується сальдо субрахунку 5411 з одночасним збільшенням кредитового сальдо субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів». На цьому рахунку в Сумському НАУ мають

відображати формування капіталу, зокрема, зміни у внесеному капіталі внаслідок таких операцій, як:

- ✓ придбання/вибуття ОЗ, МНМА та НА; їх самостійне виготовлення;
- ✓ можлива модернізація, реконструкція або реставрація;
- ✓ безоплатне отримання; зміна корисності;
- ✓ дооцінка/уцінка; а також виявлення надлишків або нестач під час інвентаризації.

Тому не менш важливим виступає відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 5111 у Сумському НАУ. Формат цього аналітичного рахунку має охоплювати такі складові: об'єкт обліку, вид активу та вартість ОЗ, МНМА та НА, як показано в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Пропонуємо аналітичні рахунки до субрахунку 5111 у Сумському НАУ

Номер і назва субрахунку	Аналітична інформація	
	5-та цифра,	6-та цифра
	Об'єкт обліку	Вид активу
5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	«1» – ОЗ	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки Будівлі, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади, інвентар Інші основні засоби
	«2» – МНМА	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Бібліотечні фонди Малоцінні необоротні матеріальні активи Інші необоротні матеріальні активи
	«3» – НА	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Авторське та суміжні з ним права Права на знаки для товарів і послуг Права користування майном Права на об'єкти промислової власності Інші нематеріальні активи

Джерело: узагальнено автором

Доречно зазначити, що в якості основних завдань, що мають знайти відображення в аналітичному обліку сформованого внесеного капіталу у Сумському НАУ виступають:

- узагальнення даних про наявність та рух ОЗ, ІНМА та НА) придбаних за рахунок цільового фінансування;
- контроль за відповідністю суми внесеного капіталу оціночній вартості ОЗ, ІНМА, НА;
- контроль за відповідністю суми внесеного капіталу оціночній вартості ОЗ, ІНМА та НА.

Важливо визнати, що в процесі використання ОЗ, МНМА та НА їхня вартість може зазнавати суттєвих змін, зокрема через зміну їхньої економічної корисності, яка може зменшуватися або відновлюватися. Отже, такі активи потребують переоцінки, що потенційно може сприяти виникненню чи доходу від переоцінки, або зменшення подальшої корисності.

В бухгалтерських облікових регістрах отримані результати від проведеної переоцінки подібних активів знаходять відображення на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів». На даному субрахунку мають облікове представлення суми, пов'язані з дооцінкою (уцінкою) НМА і НА активів, у тому числі уцінки в межах сум попередніх переоцінок.

Тому в Сумському НАУ доцільно відкрити аналітичні рахунки в межах діючого субрахунку 5311. Формат цього аналітичного рахунку повинна містити наступні складові:

- вид здійснюваної переоцінки (це може бути дооцінка або уцінка);
- об'єкт, що підлягає бухгалтерському обліку;
- вид задіяного активу та відповідна сума переоцінки для ОЗ, МНМА та НМА (таблиця 3.3).

Завданнями, що постають перед аналітичним обліком капіталу в дооцінках Сумського НАУ постає:

- консолідація інформації щодо результатів проведеної переоцінки наявних об'єктів ОЗ, ІНМА та НА, які пройшли процедуру дооцінки або уцінки;
- реалізація контрольних заходів щодо обсягів змін внесеного капіталу у розрізі видів ОЗ, ІНМА та НА за підсумками переоцінки.

Таблиця 3.3 – Пропонуємо аналітичні рахунки до субрахунку 5311 у Сумському НАУ

Номер і назва субрахунку	Аналітична інформація		
	5-та цифра	6-та цифра	7-ма цифра
	Вид переоцінки	Об'єкт обліку	Вид активу
5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	«1» – ДООЦІНКА	«1» – ОЗ	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки Будівлі, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади, інвентар Інші основні засоби
			«1», «2», «3»... – залежно від виду:
			Бібліотечні фонди
		«2» – ІНМА	Малоцінні необоротні матеріальні активи Інші необоротні матеріальні активи
			«1», «2», «3»... – залежно від виду: Авторське та суміжні з ним права Права на знаки для товарів і послуг
			Права користування майном
			Права на об'єкти промислової власності
			Інші нематеріальні активи
	«2» – УЦІНКА	«1» – ОЗ	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки Будівлі, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади, інвентар Інші основні засоби
			«1», «2», «3»... – залежно від виду:
			Бібліотечні фонди
		«2» – ІНМА	Малоцінні необоротні матеріальні активи Інші необоротні матеріальні активи
			«1», «2», «3»... – залежно від виду: Авторське та суміжні з ним права Права на знаки для товарів і послуг
			Права користування майном Права на об'єкти промислової власності Інші нематеріальні активи

Джерело: узагальнено автором

Субрахунки для здійснення обліку фінансових результатів відображено на рисунку 3.5.

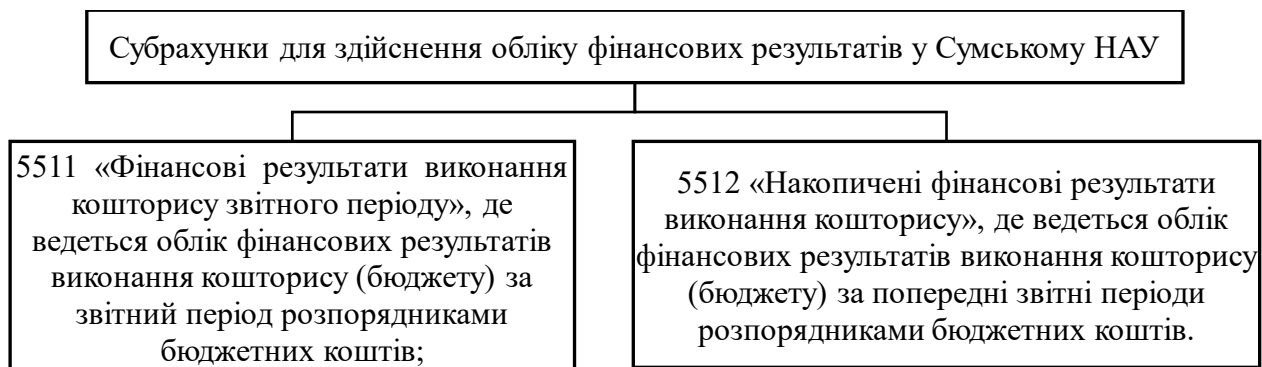


Рисунок 3.5 – Субрахунки для здійснення обліку фінансових результатів у Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Розрахунок фінансового результату відбувається за формулою, у якій від доходів віднімають витрати, по яких здійснюється розподіл (ті що були отримані від обмінних операцій та ті, що були отримані від необмінних операцій). Логічною виглядає пропозиція організації аналітичного обліку отриманих фінансових результатів також у розрізі операцій обміну: а саме, здійснити розподіл на фінансовий результат отриманий за обмінними та фінансовий результат отриманий за необмінними операціями (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Пропонуємо аналітичні рахунки до субрахунку 5511 у Сумському НАУ

Номер і назва субрахунку	Аналітична інформація	
	5-та цифра,	6-та цифра
	Фінансовий результат за обмінними операціями	Фінансовий результат за необмінними операціями
5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Фінансовий результат за бюджетними асигнуваннями Фінансовий результат від надання послуг (виконання робіт) Фінансовий результат від продажу активів Фінансовий результат за фінансовими доходами Фінансовий результат за іншими доходами від обмінних операцій	«1», «2», «3»... – залежно від виду: Фінансовий результат за необмінними операціями

Джерело: узагальнено автором

За подібним методом можна вибудувати аналітику в обліку до субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису». Відповідно, узагальненими найбільш вагомими завданнями при формуванні аналітичного обліку отриманих фінансових результатів у Сумському НАУ виступає: консолідація інформації щодо фінансових результатів функціонування досліджуваного університету за обмінними (необмінними) здійсненими операціями та реалізація контрольних процедур щодо їх обсягів.

3.3 Шляхи вдосконалення контролю операцій щодо формування та обліку власного капіталу у закладах вищої освіти

Досліджувані питання підкреслюють необхідність пошуку та впровадження нових інструментів і методів управління суб'єктами господарювання в державному секторі. Практичне використання цих інструментів дозволить оптимізувати структуру капіталу, вдосконалити виробничі процеси, визначити стратегічні орієнтири та напрями підвищення інвестиційної привабливості. Такі зусилля спрямовані на зміцнення потенціалу економічного розвитку освітнього сектору, що ґрунтується на розумінні тривалих змін у зовнішньому середовищі [46].

На основі здійсненої оцінки та проведеної ідентифікації ризиків можуть бути рекомендовані конкретно визначені методи для їх нейтралізації. Процедури уникнення ризиків передбачають розробку переліку внутрішніх заходів, які ефективно пом'якшують настання конкретних ризиків. Ці заходи можуть включати в себе утримання від виконання певних операцій та угод, припинення проєктів з високим рівнем ризику, а також оптимізацію існуючих активів і структур. Пом'якшення ризику має на меті зменшити його очікуваний вплив шляхом зниження ймовірності настання або масштабу наслідків і може здійснюватися за допомогою таких методів, як лімітування, диверсифікація, самострахування, локалізація та інші [39].

Ключовим інструментом запобігання (або суттєвого зниження) ризиків у діяльності закладів вищої освіти являється створення надійних систем

інформаційного забезпечення їхньої діяльності. Складання фінансової, управлінської, статистичної, податкової та бюджетної звітності слугує для візуалізації результатів та наслідків їхньої діяльності, висвітлення управлінських тонкощів та забезпечення підзвітності за виділені ресурси (у тому числі нематеріальні, (матеріальні), екологічні, фінансові, соціальні та інші) досліджуваного університету.

Якісні характеристики інформації, яку подають заклади вищої освіти у своїй фінансовій звітності відповідно до чинних стандартів, окреслено на рисунку 3.6.

Професійно складена фінансова звітність відіграє вирішальну роль у сприянні прийняттю обґрунтованих рішень стейкхолдерами. Це стосується і окремих суб'єктів господарювання в державному секторі, які отримують такі переваги, як розширений доступ до державного фінансування, покращення зав'язків з громадськістю, можливість вирішувати існуючі екологічні проблеми та потенційно знизити витрати наявних ресурсів. Крім того, така звітність може сприяти підвищенню ефективності процесів прийняття управлінських рішень, враховуючи, що значна частина як фінансової, так і нефінансової внутрішньої інформації в сучасних вищих навчальних закладах часто ґрунтується на показниках, підготовлених для складання форм фінансової звітності загального призначення.

Чинні законодавчі норми визначають «принцип безперервності діяльності» як фундаментальну засаду, що регулює діючу практику облікового відображення та формування належних показників для форм фінансової звітності. По суті, цей принцип стверджує, що оцінка активів і наявних зобов'язань певного університету повинна ґрунтуватися на презумпції його безперервності в майбутній діяльності.

Недотримання цього принципу може свідчити про суттєву невизначеність відносно подій чи умов, які можуть піддати значному сумніву ймовірну здатність університету продовжувати власну діяльність на безперервній основі та достовірно звітувати відповідно до застосовних національних чи міжнародних стандартів [19].



Рисунок 3.6 - Якісні характеристики звітної інформації, щодо власного капіталу у фінансових звітах Сумського НАУ

Джерело: узагальнено автором

Під час фінансового аналізу та аудиту - як державного, так і незалежного - особливу увагу в Сумському НАУ слід приділяти процедурам оцінки ризиків та подальшим відповідним заходам. Необхідно ретельно вивчати події та умови, які уможливають потенційну постановку під досить значний сумнів здатність університету функціонувати як безперервно діюча одиниця (рисунок 3.7).

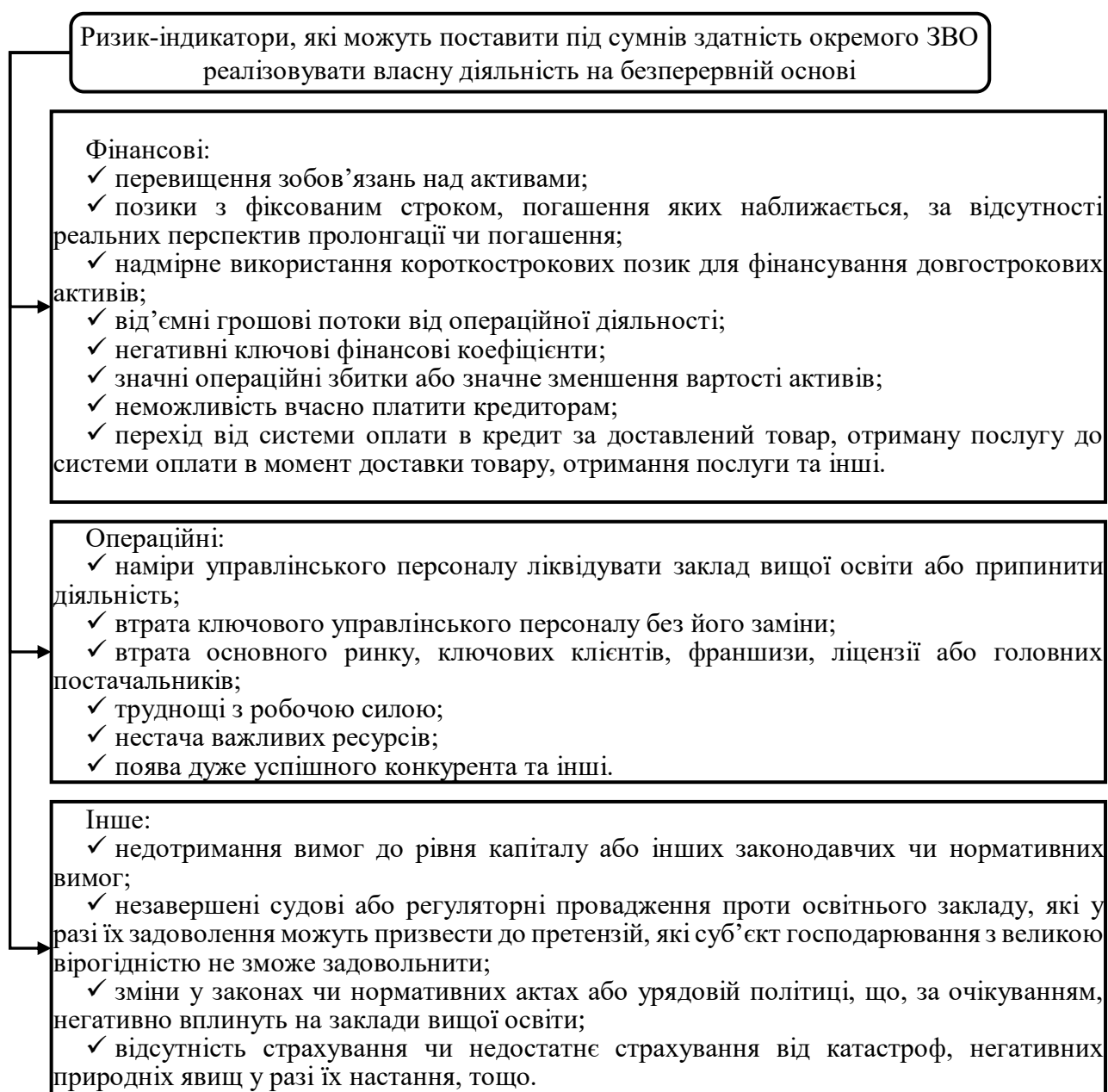


Рисунок 3.7 - Ризик-індикатори, які можуть поставити під сумнів здатність окремого ЗВО реалізовувати власну діяльність на безперервній основі

Джерело: узагальнено автором на підставі [6]

На рисунку 3.7 наведено приклади індикаторів ризику, які окремо або в загальній сукупності можуть ідентифікувати досить значні сумніви відносно здатності установи реалізовувати власну діяльність у подальшому на безперервній основі. Однак важливо зазначити, що даний перелік не являється вичерпним, і присутність одного чи навіть декількох елементів з рисунку 3.7 не означає автоматичної наявності суттєвої невизначеності. Таким чином, основний внесок принципу безперервності полягає в його прогностичному характері. На основі показників форм фінансової звітності, підготовлених з дотриманням цього принципу, керівництво окремого навчального закладу може відповідним чином планувати, вибудовувати стратегії своїх майбутніх дій [6].

Формування системи керування власним капіталом передбачає вибір такої стратегії фінансової політики, за якої при оптимальній взаємодії компонентів наявних капіталів, узагальнене його значення досягає найвищого рівня. Власне механізм управління визначається під впливом трьох основних груп факторів: фінансово-економічних, соціально-екологічних та організаційно-управлінських. Визначивши найвагоміші фактори впливу, з'являється можливість ідентифікації та запобігання ризикам в діяльності Сумського НАУ.

Враховуючи економічну та політичну ситуацію в країні, існує нагальна потреба у раціональному використанні бюджетних коштів, з акцентом як на їх економію, так і на підвищення ефективності їх використання. Удосконалення системи внутрішнього аудиту власного капіталу може ефективно вирішити цю проблему.

Динамічний розвиток економічних відносин, запровадження військового стану в Україні, а також недостатній рівень надходжень до державного бюджету зумовили необхідність внесення змін до бухгалтерського обліку, системи оподаткування та практики аудиту. Аудит бюджетних операцій являється одним з найбільш трудомістких, складних і заплутаних процесів, що підкреслює необхідність залучення висококваліфікованого і сумлінного персоналу в цій сфері.

Ключовим напрямком удосконалення механізмів внутрішнього аудиту виступає формалізація процедури проведення аудиту власного капіталу на

нормативному рівні. Такий рамковий документ мав би містити положення та протоколи, що регулюють проведення таких перевірок.

Крім того, існує нагальна потреба в оптимізації та модернізації навчальних програм з бухгалтерського обліку шляхом включення до них новітніх технологій, що відповідають вимогам ринку. Оволодіння випускниками-бухгалтерами відповідними компетенціями має важливе значення для забезпечення їхньої готовності до тернистого професійного шляху. Напрямки безпосереднього поліпшення процедури реалізації внутрішнього аудиту власного капіталу в умовах Сумському НАУ представлено на рисунку 3.8.

посилення незалежності – незалежність внутрішнього аудиту забезпечує його об'єктивність та неупередженість;	створення системи внутрішнього контролю за діяльністю внутрішнього аудиту. Дана система повинна забезпечувати ефективність та результативність діяльності внутрішнього аудиту;
Напрямки поліпшення процедури проведення внутрішнього аудиту власного капіталу в Сумському НАУ:	
підвищення кваліфікації фахівців – внутрішні аудитори повинні мати знання та досвід у різних галузях. Їх знання забезпечують якість роботи. Необхідно запровадити систему навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, заохочування їх до самоосвіти та професійного розвитку;	розширення сфери діяльності внутрішнього аудиту – внутрішній аудит повинен не тільки перевіряти дотримання встановлених процедур та політики, а й оцінювати ефективність системи управління ризиками, сприяти підвищенню ефективності діяльності закладу вищої освіти.

Рисунок 3.8 – Напрямки поліпшення процедури проведення внутрішнього аудиту власного капіталу в Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Результати діяльності служби внутрішнього аудиту мають знайти застосування для сприяння підвищенню результативності, прозорості та ефективності діяльності досліджуваного університету. До прикладів вдалого використання можемо віднести:

- вдосконалення діючої у ЗВО системи управління організаційно-економіко-фінансовими ризиками;

- для підвищення ефективності діяльності впровадження відповідних заходів;

- покращення вже існуючої у ЗВО системи контролю.

Імплементація відповідних (додаткових) заходів уможливить формування системи внутрішнього контролю ще ефективнішим засобом управління в діяльності базового університету (Сумського НАУ).

За умов правильної реалізації процедур внутрішнього аудиту, своєчасного його вдосконаленні можна якісно організувати моніторинг функціонування, своєчасно реагувати на різноманітні зовнішні зміни, вчасно ухвалювати належні управлінські рішення та імплементувати досить ефективні методи, які сприятимуть підвищенню ефективності витрачання бюджетних коштів як основного інструменту власного капіталу досліджуваного університету.

Переваги відновлення функціонування відділу внутрішнього аудиту із досвідченими працівниками у Сумському НАУ відображено на рисунку 3.9.

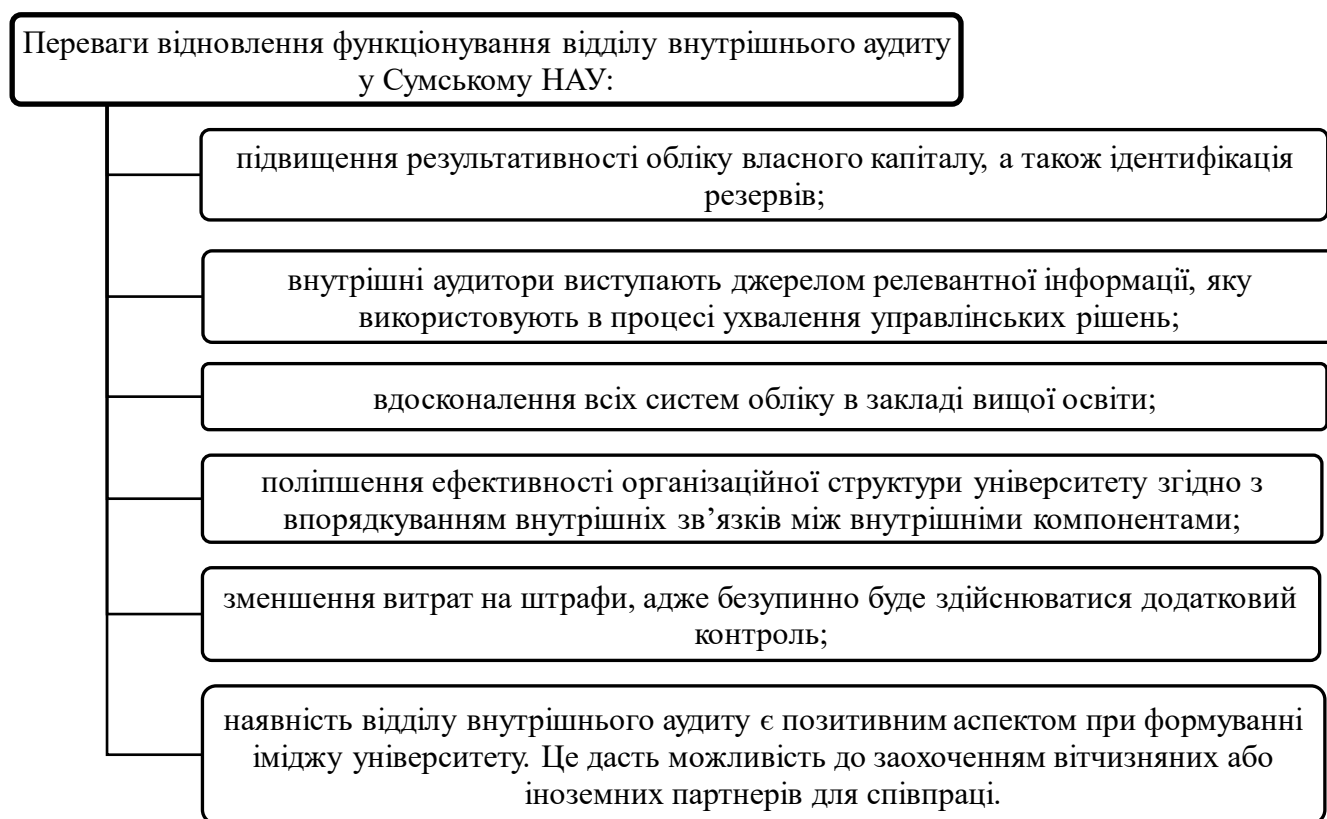


Рисунок 3.9 – Переваги функціонування відділу внутрішнього аудиту у Сумському НАУ

Джерело: узагальнено автором

Виокремлену функцію управління в досліджуваному університеті представляє внутрішній аудит. Він виступає вагомим засобом комунікації, організатором оберненого зв'язку, за використання якого підтримується все необхідне інформаційне супроводження щодо задіяних об'єктів аудиту при реалізації процедур ухвалення рішень. На рисунку 3.10 візуалізовано взаємозв'язок внутрішнього аудиту власного капіталу із узагальненими головними функціями системи управління у Сумському НАУ.

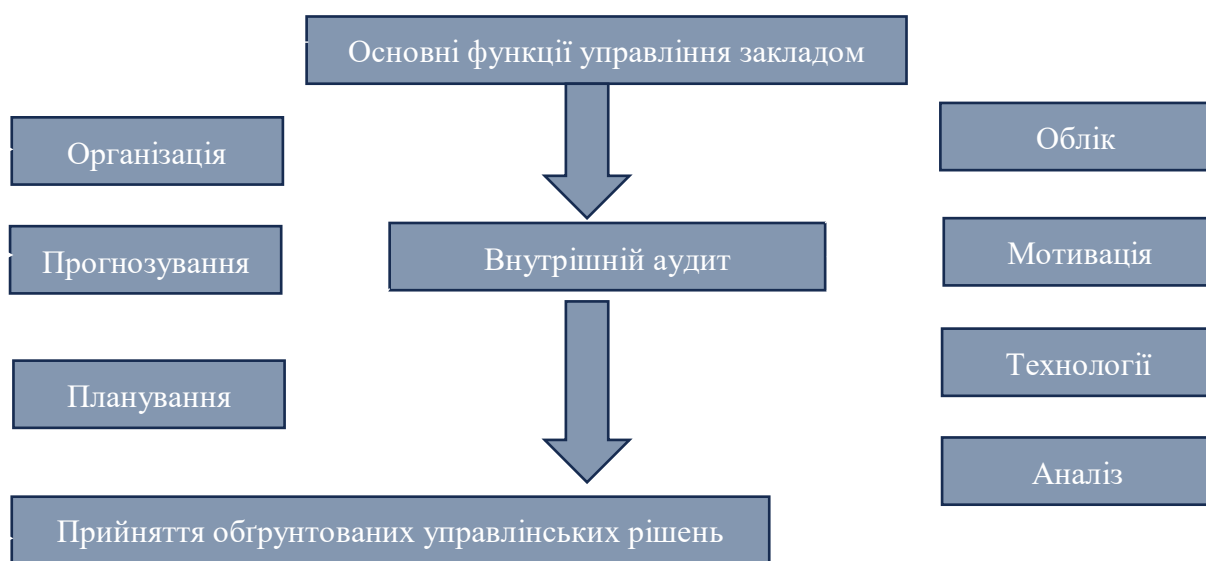


Рисунок 3.10 – Візуалізація взаємозв'язку внутрішнього аудиту власного капіталу із узагальненими функціями діючої системи управління у Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором

Основна функція відповідної контрольної компоненти полягає в ідентифікації цілей, виконанні незалежної оцінки функціонування ЗВО для виокремлення та усунення наявних недоліків, надання рекомендацій, які можна застосувати для покращення як загальної ефективності роботи базового навчального закладу так і досліджуваної у нашій роботі окремої компоненти: власного капіталу.

Дані завдання можуть бути вирішені за допомогою вибудови систематичного та дисциплінованого підходу до оцінки особливостей освітньої галузі таких як внутрішній контроль та управління ризиками.

Інформаційні джерела для сприяння налагодженню якісного взаємозв'язку між наявними процесами та функціями, належного розуміння поточного стану справ, представниками відділу внутрішнього аудиту відображено на рисунку 3.11.

діючі нормативні документи;	стратегічні місячні, квартальні або річні плани;
Інформаційні джерела внутрішнього аудиту:	
внутрішні документи, звітність вищого навчального закладу (фінансова та нефінансова);	результати попередніх зовнішніх перевірок із виявленими недоліками та рекомендаціями щодо їх усунення.

Рисунок 3.11 – Інформаційні джерела внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано автором

Вагоме місце, при вибудові якісної системи внутрішнього аудиту у досліджуваному Сумському НАУ відіграє її спеціалізоване документальне забезпечення. Значиму позицію в ньому посідають робочі документи.

З метою вдосконалення процесу внутрішнього аудиту власного капіталу в Сумському НАУ, нами запропоновано відповідний тест внутрішнього аудиту, візуалізація якого представлена в таблиці 3.5.

Перевірка внутрішнім аудитором має бути пристосована до специфіки функціонування базового університету і повинна бути адаптована до існуючих нагальних вимог. Важливою метою цих перевірок являється виявлення будь-яких потенційних ризиків, пов'язаних з власним капіталом освітнього закладу. Після ідентифікації відповідних ризиків, внутрішні аудитори мають сформулювати рекомендації щодо зниження (за можливості повного усунення) відповідних ризиків.

Відповіді на ці запити оцінюються за шкалою від одного до п'яти балів, де 1 бал означає низьку ефективність, а 5 - високу. Кумулятивна сума всіх балів дає

загальну оцінку ефективності системи внутрішнього аудиту досліджуваного університету.

Таблиця 3.5 – Тест внутрішнього аудиту власного капіталу Сумського НАУ

Зміст запитання	Відповіді		Коментар
	Так	Ні	
1	2	3	4
Чи існує політика та процедури щодо обліку власного капіталу?	так		
Чи регулярно переглядаються ці процедури та облікова політика?	так		
Чи здійснюють своєчасні перевірки правильності визнання складових власного капіталу?	так		
Чи проводять своєчасні перевірки правильності оцінки складових власного капіталу?	так		
Чи заключено договори про повну матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними особами щодо окремих складових власного капіталу?	так		
Чи було зафіксовано випадки розкрадання?		ні	
Чи систематично здійснюють внутрішній аудит власного капіталу?	так		
Чи були випадки повернення сум невикористаних асигнувань до бюджету?		ні	
Чи було встановлено штрафи за допущені помилки в обліку власного капіталу?		ні	
Чи було усунено попередні недоліки в обліку власного капіталу (якщо такі були)?	так		
Чи оновлюється інформація про власний капітал на офіційному сайті?	так		
Чи оподатковується дохід, кошти якого зараховуються на спеціальний фонд?	так		
Чи було зафіксовано заборгованість перед бюджетом?		ні	
Чи ведеться контроль документів, що підтверджують одержання окремих складових власного капіталу?	так		
Чи звіряються дані аналітичного обліку щодо формування власного капіталу з даними меморіальних ордерів?	так		
Чи ведеться окремо облік по різних складових власного капіталу в базовому закладі освіти?	так		

Джерело: сформовано автором

Згодом, на основі результатів цього тесту формується програма аудиту. Результати цієї оцінки документуються в робочих документах внутрішнього аудиту, на підставі котрих складаються підсумкові документи (Звіт аудитора), які потім подаються керівництву для прийняття належних рішень.

ВИСНОВКИ

В результаті проведених досліджень, які базуються на широкому застосуванні різноманітних методів вивчення порядку формування, організації обліку, та контролю власного капіталу, на прикладі Сумського національного аграрного університету, сформульовано представлені висновки теоретичного і практичного характеру.

1. Формування системи керування власним капіталом передбачає вибір такої стратегії фінансової політики, за якої при оптимальній взаємодії компонентів наявних капіталів, узагальнене його значення досягає найвищого рівня. Власне механізм управління визначається під впливом трьох основних груп факторів: фінансово-економічних, соціально-екологічних та організаційно-управлінських. Визначивши найвагоміші фактори впливу, з'являється можливість ідентифікації та запобігання ризикам в діяльності Сумського НАУ.

2. За підсумками проведеного аналізу, можемо зазначити, що загальний розмір власного капіталу Сумського національного аграрного університету за трирічний період дослідження зріс на 28779 тис. грн. (17,5 %). При деталізації даної трансформації, можемо відзначити, що суми внесеного, сума капіталу в дооцінках зросли на 16831 тис. грн. (6,13 %) та 14 тис. грн. (0,06 %) відповідно. Сума цільового фінансування зменшилась на 6185 тис. грн (80,96 %), що є негативним фактором діяльності ЗВО. Отриманий фінансовий результат, в межах періоду дослідження вдалось покращити на 18119 тис. грн.

3. На основі структурного аналізу здійсненого на підставі показників фінансової звітності (розділу першого пасиву балансу) нами виокремлено основні компоненти власного капіталу у досліджуваному університеті. Для вдосконалення методологічних основ бухгалтерського обліку капіталу ЗВО проведено дослідження та визначено основні складники капіталу з урахуванням галузевої специфіки, а саме: внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат та цільове фінансування.

4. З метою оперативної обробки інформації про обсяги складників капіталу у ЗВО запропоновано посилити аналітичний облік та розроблено форми аналітичних рахунків до субрахунків: 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів», аналітичний рахунок включає: об'єкт обліку, вид активу – первісна вартість об'єкта; 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», аналітичний рахунок включає: результат переоцінки (дооцінка/уцінка); об'єкт обліку; вид активу; суму переоцінки; 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»; 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», аналітичний рахунок включає: вид фінансового результату (за обмінними або необмінними операціями); 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», аналітичний рахунок включає: цільове призначення; джерело надходжень.

5. Зважаючи на відсутність окремих облікових реєстрів для облікового відображення власного капіталу та отриманих фінансових результатів, операції такого характеру документуються із застосуванням меморіального ордеру № 17. Він призначений для відображення операцій, не передбачених меморіальними ордерами № 1-16, а також тих, що не потребують накопичувальних відомостей чи зведень. Отже, записи в меморіальному ордері № 17 охоплюють як окремі первинні документи, так і групи однотипних документів. «Сума оборотів за меморіальним ордером» згодом проходить відображення у книзі «Журнал-головна».

6. Упорядковане відображення етапів імплементації облікової політики сприятиме ефективній диференціації складного процесу вибудови облікової політики конкретного навчального закладу. Це допоможе визначити відповідні принципи, належні методики та необхідні облікові процедури, потрібні для представлення достовірної інформації про економічний, майновий та фінансовий стан Сумського НАУ в максимально можливому обсязі.

7. За результатами дослідження концептуальних засад організації внутрішнього контролю (в т.ч. власного капіталу) в Сумському НАУ ідентифіковано окремі його компоненти (місія, принципи, завдання, цільове спрямування, функціональні завдання в залежності від галузі тощо). Сформовано

перелік заходів для сприяння забезпеченню ефективності внутрішнього контролю в базовому університеті: розділяти зони відповідальності задля забезпечення більш ефективного внутрішнього контролю; проводити оцінку внутрішнього контролю з погляду його корисності, а не як витрати; відразу домовлятися з основними замовниками, під час створення системи внутрішнього контролю, та прийти до взаємного розуміння його контрольної ролі в організації; забезпечувати належну підготовку та підвищення кваліфікації фахівців у сфері внутрішнього контролю.

8. Ідентифіковано якісні характеристики інформації, відображуваної закладами вищої освіти у фінансових звітах, відповідно до діючих норм МСБОДС та визначено ризик-індикатори, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність окремого державного суб'єкта господарювання продовжувати власну діяльність на безперервній основі в межах визначеного прогностного періоду. Виокремлено приклади індикаторів ризику, які окремо або в загальній сукупності можуть ідентифікувати досить значні сумніви відносно здатності установи реалізовувати власну діяльність у подальшому на безперервній основі. Однак важливо зазначити, що даний перелік не являється вичерпним. Основний внесок принципу безперервності полягає в його прогностному характері. На основі показників форм фінансової звітності, підготовлених з дотриманням цього принципу, керівництво окремого навчального закладу може відповідним чином планувати, вибудовувати стратегії своїх майбутніх дій.

9. Вагоме місце, при створенні якісної системи внутрішнього аудиту у досліджуваному Сумському НАУ відіграє її спеціалізоване документальне забезпечення. Значиму позицію в ньому посідають робочі документи. Удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю порядку формування та обліку власного капіталу закладів вищої освіти, яке включає розроблення окремих робочих документів, наприклад тесту внутрішнього аудиту власного капіталу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О. В., Муренко Т. О., Назаренко О. В. Проблемні аспекти внутрішнього контролю в бюджетних і банківських установах. *Вісник Херсонського національного технічного університету*. 2022. № 2 (81) С. 99–105. URL: https://journals.kntu.kherson.ua/index.php/visnyk_kntu/article/view/53/48 (дата звернення: 27.02.2024).
2. Балкова І.С. Власний капітал як економічна категорія та його облік. // *Perspectives of contemporary science: theory and practice. Proceedings of the 1st International scientific and practical conference. SPC "Sci-conf.com.ua"*. Lviv, Ukraine. 2024. Pp. 678-680. URL: <https://sci-conf.com.ua/i-mizhnarodna-naukovo-praktichna-konferentsiya-perspectives-of-contemporary-science-theory-and-practice-4-6-03-2024-lviv-ukrayina-arhiv/> (дата звернення: 09.03.2024).
3. Балкова І.С. Особливості обліку власного капіталу суб'єктів державного сектору. *Традиційні та інноваційні підходи до наукових досліджень: збірник наукових праць з матеріалами VI Міжнародної наукової конференції*, м. Вінниця, 8 березня, 2024р. / Міжнародний центр наукових досліджень. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп, 2024. С. 33-35 URL: <https://archive.mcnd.org.ua/index.php/conference-proceeding/issue/view/08.03.2024/55> (дата звернення: 10.03.2024).
4. Безверхий К. В. Класифікація обліково-звітної інформації підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 9. С. 206-212. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apr_2013_9_32. (дата звернення: 29.10.2023)
5. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах: Навч. посіб. Київ. «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. (зі змінами та доповненнями) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (дата звернення: 11.11.2023)
7. Васильєва В.Г., Коновалова, О.В., Коротченко, В.О. (2018). Сучасні проблеми автоматизації обліку в бюджетних установах: теоретичні та практичні

аспекти. *Економічний простір*, 2018. № 138, с. 150-163. URL: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/328> (дата звернення: 28.02.2024).

8. Гончар А. С. Особливості методології обліку доходів бюджетних установ. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. №4. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16176250037374.pdf> (дата звернення 26.01.24р.)

9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення: 21.01.2024)

10. Дмитренко А., Прохорова В. 2018. Реформування обліку власного капіталу підприємств державного сектору. *Науковий журнал «Економіка і регіон»*. 2018. № 1(68) с. 161-164. URL: [https://doi.org/https://doi.org/10.26906/EiR.2018.1\(68\).1028](https://doi.org/https://doi.org/10.26906/EiR.2018.1(68).1028). (дата звернення: 27.02.2024).

11. Західна О. Р., Сподарик Т. І. Основи фінансування бюджетних установ. *Бізнес Інформ*. 2019. № 12. С. 332-337.

12. Ларікова Т. В. Методологічні основи бухгалтерського обліку капіталу закладів вищої освіти. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2019. № 3. С. 262-269. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep__2019_3_50. (дата звернення: 28.02.2024).

13. Ларікова Т. В. Особливості обліку та автоматизації власного капіталу в державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 11. С. 225-229. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_50. (дата звернення: 29.02.2024).

14. Ларікова, Т. Особливості складання звіту про власний капітал розпорядниками бюджетних коштів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн.* - 2017. - Вип. 3-4. – С. 139-147. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/28911> (дата звернення: 29.02.2024).

15. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 29 с.

16. Манфред ван Кестерен, Ян ван Тайнен. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету : посіб. Київ : Міністерство фінансів України та Міністерство фінансів Нідерландів. 2019. 34 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/1289_1280649000.pdf. (дата звернення: 27.02.2024).

17. Мельник Н.Г. Сисюк С.В. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 314-318 URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/15364> (дата звернення: 29.02.2024).

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>. (дата звернення: 29.02.2024).

19. Назаренко О.В. Ризик-індикатори при аудиті припущення щодо безперервності діяльності бізнес-суб'єктів. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : сучасні виклики* : матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава 10-11 травня 2023 р.) Полтава : ПУЕТ, 2023. с. 154-157

20. Назаренко О.В. Формування справедливої вартості нефінансових активів підприємства в умовах невизначеності. *Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції*: Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції / Харків. нац. техн. ун-т сіл. госп-ва ім. Петра Василенка, 12 травня 2021 року; редкол.: Т.Г. Маренич [та ін.]. Харків: Стильна типографія, 2021. С. 85-88

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 30.01.2024).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/para4#n4>. (дата звернення: 30.01.2024).

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : наказ Міністерства фінансів України від № 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 10.02.2024).

24. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 від 01.01.2012. № 929_020 //База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення 02.02.2024).

25. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. (дата звернення: 22.02.2024)

26. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 22.02.2024).

27. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ : затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. Дата оновлення: 27.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.02.2024).

28. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 28.02.2024).

29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 04.02.2024)

30. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну від 12.03.2012 р. № 333. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 05.02.2024)

31. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 19.02.2024)

32. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995 (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення: 27.02.2024).

33. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення: 27.02.2024).

34. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.02.2024)

35. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

36. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>. (дата звернення: 27.02.2024)

37. Романів Є. М. Перспективи подальшого удосконалення державного

фінансового контролю в Україні. Національна бібліотека імені Вернадського. - URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/RomanivJ_eLubenkoA.pdf. (дата звернення: 30.01.2024)

38. Сушко Н.І., Левицька С.О., Ларікова Т.В., Гізатуліна Л.В., Шамрай Г.М., Яблонько О.О. Бухгалтерський облік і звітність закладів вищої освіти в умовах імплементації міжнародних стандартів. Монографія за заг. ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2019. 617 с.

39. Рудич О. О. Теоретичні засади механізму управління ризиками сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2017. № 24. С. 15–19.

40. Сисоєва І. М., Добіжа Н. В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 18. С. 11–18.

41. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій із активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 р. №1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>. (дата звернення: 26.02.2024)

42. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Evaluation of Effectiveness of Responsibility Centers in the Management Accounting System. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 2019. Vol. 23 № 6. Available at: <https://www.abacademies.org/articles/evaluation-of-effectiveness-of-responsibility-centers-in-the-management-accounting-system-8797.html> (date of application 23.02.24)

43. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements Dec 17, 2018, pp.1696. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26> (date of application: 15.02.2024)

44. Huang, N. (2016). Discussion on the Application of Cloud Accounting in Enterprise Accounting Informatization. In *2nd International Conference on Economics, Social Science, Arts, Education and Management Engineering* (ESSAEME 2016),

Published by Atlantis Press (pp. 136-139). URL: https://drive.google.com/file/d/1L8B_LQpCngUbPQs-jiQx6n473sF4rchk/view (дата звернення: 10.12.2023).

45. Osama F. Atayah., Muneer M. Alshater. Audit and tax in the context of emerging technologies: A retrospective analysis, current trends, and future opportunities. *The International Journal of Digital Accounting Research*. ol. 21, 2021, pp. 95-128. URL: https://www.researchgate.net/profile/Muneer-Alshater/publication/351643458_Audit_and_tax_in_the_context_of_emerging_technologies_A_retrospective_analysis_current_trends_and_future_opportunities/links/60a38a2292851cc80b61f0b0/Audit-and-tax-in-the-context-of-emerging-technologies-A-retrospective-analysis-current-trends-and-future-opportunities.pdf (дата звернення: 10.02.2024р.).

46. Plaksiienko V., Nazarenko I., Nazarenko O., Sokolenko L. Strategic scenario planning of the agrarian sector development. *International Multidisciplinary Scientific Geo Conference Surveying Geology and Mining Ecology Management, SGEM*, 2020 August (5.2), pp. 489-496.

47. Qurotul Aini, Anoesyirwan, Yuliana. Effect Of Cloud Accounting As Income Statement On Accountant Performance. *ATM*, Vol 4, No. 1, January 2020. P. 13-21. URL: https://drive.google.com/file/d/1LHEDZlZFtRxFTDo2R1_eTTNAj9eKtqy5/view (дата звернення: 26.02.2024р.).

ДОДАТКИ