

І РЕЄСТРАЦІЙНА ФОРМА

№	Назва поля	Вміст поля
1.	Назва роботи	Кваліфікаційна магістерська робота
2.	УДК	
3.	Автор (ПІБ)	Соляр Діана Русланівна
4.	Дата (рік, місяць, день)	
5.	Факультет	Економічний
6.	Спеціальність	071 – Облік і оподаткування
7.	Освітня програма	
8.	Кафедра (шифр, назва)	11.05 – обліку та оподаткування
9.	Форма навчання	Денна
10.	Тема кваліфікаційної магістерської роботи	«Облік, аналіз і внутрішній контроль фінансових результатів діяльності підприємства»
11.	Керівник (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)	к.е.н., доцент Гуренко Тамара Олександрівна
12.	Ключові слова (до 10 слів)	витрати, доходи, фінансові результати, внутрішній контроль, прибуток, збиток, аналіз.
13.	Анотація (до 300 символів)	

Магістр

(підпис)

Соляр Д.Р.

Керівник КМР _____ Гуренко Т.О.

(підпис)

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

11.05 – КМР. 1757 "С" 2021.10.18. 017 ПЗ

СОЛЯР ДІАНИ РУСЛАНІВНИ

2022 р.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БЮДЖЕТІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

УДК

ПОГОДЖЕНО

Декан економічного факультету

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри обліку та
оподаткування

Діброва А.Д

Гуцаленко Л.В.

(підпис)

(підпис)

« » 2022 р.

« » 2022 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

«Облік, аналіз та внутрішній контроль фінансових результатів

діяльності підприємства»

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

(код і назва)

Освітня програма «Облік і аудит»

(назва)

Гарант освітньо-професійної

програми

д.е.н., професор

Калюга Євгенія Василівна

(підпис)

Керівник кваліфікаційної

магістерської роботи к.е.н.

доцент

(науковий ступінь та сфера зв'язки)

Виконав

Гуренко Тамара Олексіївна

(підпис)

(ПІБ керівника)

Соляр Діана Русланівна

(підпис)

(ПІБ студента)

Київ – 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та
оподаткування

д.с.н., професор

Калюга Є.В.

(підпис)

(ПШ)

« _____ »

2021 р.

ЗАВДАННЯ

до виконання кваліфікаційної магістерської роботи студенту

Соляр Діані Русланівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

(код і назва)

Освітня програма «Облік і аудит»

(назва)

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Тема бакалаврської кваліфікаційної роботи Облік, аналіз та внутрішній контроль
фінансових результатів діяльності підприємства

затверджена наказом ректора НУБіП України від «18» жовтня 2021р. № 1750 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру _____

(рік, місяць, число)

Вихідні дані до бакалаврської кваліфікаційної роботи нормативно-правові акти, що
регулюють доходи, витрати та фінансові результати; наукові праці вітчизняних та
зарубіжних вчених-економістів; бухгалтерська, фінансова та статистична
звітність; дані оперативного-технічного, аналітичного та синтетичного
бухгалтерського обліку, позаоблікові дані.

Перелік питань, які потрібно розробити:

1. Теоретичні основи формування фінансових результатів;
2. Облік фінансових результатів діяльності;
3. Аналіз та внутрішній контроль фінансових результатів діяльності.

Перелік графічних документів (за потреби) _____

Дата видачі завдання « _____ » _____ 2022 р.

Керівник кваліфікаційної магістерської роботи _____

(підпис)

Гуренко Т.О.

(прізвище та ініціали)

Завдання прийняв до виконання _____

(підпис)

Соляр Д.Р.

(прізвище та ініціали студента)

РЕФЕРАТ

на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою «Облік, аналіз та внутрішній контроль фінансових результатів діяльності підприємства»

У кваліфікаційній магістерській роботі розкривається науковий підхід щодо економічної сутності, оцінки та класифікації фінансових результатів.

Також обґрунтовано актуальність питань, які досліджуються в роботі, визначено об'єкт дослідження та завдання даної роботи.

На практичних матеріалах Заліщицької міської ради наведено організаційно-економічну характеристику діяльності об'єкту дослідження, облік доходів, витрат та їх результатів.

Значне місце в роботі відведено організаційним аспектам та методичним прийомам аналізу і внутрішнього контролю фінансових результатів й ефективність їх використання для прийняття управлінських рішень.

У висновках кваліфікаційної магістерської роботи узагальнено отримані результати дослідження, наведено рекомендації, щодо удосконалення обліку витрат, доходів, та фінансових результатів.

Ключові слова: витрати, доходи, фінансові результати, операційна діяльність, прибуток, збиток, аудит, аналіз, контроль.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	7
1.1. Економічна сутність фінансових результатів	
1.2. Оцінка та класифікація фінансових результатів	12
1.3. Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати	15
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ	20
2.1. Організаційно-економічна характеристика об'єкта дослідження	20
2.2. Облік доходів діяльності	27
2.3. Облік витрат діяльності	31
2.4. Облік фінансових результатів	36
2.5. Узагальнення інформації про фінансові результати у звітності для потреб управління	42
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ	47
3.1. Методичні прийоми аналізу і внутрішнього контролю фінансових результатів	47
3.2. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів й ефективність їх використання	53
3.3. Внутрішній контроль доходів, витрат та фінансових результатів	60
3.4. Узагальнення результатів аналізу і внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів	65
ВИСНОВКИ	69
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	72
ДОДАТКИ	81

ВСТУП

НУВБІП України

Місцеве самоврядування в Україні є сферою злиття державних,

регіональних та місцевих інтересів. На сьогоднішній день тенденція така, що місцеві інтереси набувають все більшої значущості порівняно із

НУВБІП України

загальнодержавними. Виконавчі органи місцевого самоврядування є одним із ключових елементів структури органів управління муніципальним утворенням.

Держава реалізує свої функції через систему органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в

НУВБІП України

установленому порядку, які повністю утримуються за рахунок коштів відповідно до державного або місцевого бюджетів. У Бюджетному кодексі України такі організації називають бюджетними установами [1].

Бюджетні установи не розглядають отримання прибутку та його розподіл

між учасниками як основну мету своєї діяльності. Проте вони відіграють

НУВБІП України

найважливішу роль у національній економіці, адже ефективність використання державних ресурсів має вирішальне значення для економічного розвитку країни та підвищення громадського добробуту. Функціонування бюджетних установ

спрямовано рішенням суспільно значимих завдань (зокрема управлінських,

НУВБІП України

соціальних, освітніх, наукових, культурних тощо). Останнім часом джерела фінансування бюджетних установ значно розширилися – тепер вони мають можливість отримувати грошові надходження у вигляді плати за надані послуги,

гуманітарної та спонсорської допомоги та ін.

Підвищення ефективності діяльності органів місцевого самоврядування у

НУВБІП України

сучасних умовах господарювання безпосередньо залежить від організації внутрішнього контролю за формуванням, розподілом та використанням його фінансових результатів. Важливу роль у цьому процесі відіграє його обліково-

аналітичне забезпечення, яке дає можливість суб'єктам контролю виявляти

НУВБІП України

закономірності та тенденції формування фінансових результатів, встановлювати та оцінювати фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес формування, розподілу та використання прибутку, виявляти резерви його

збільшення та, таким чином сприяти поліпшенню фінансового стану підприємства.

Контрольна робота виконавчих органів місцевого самоврядування здатна забезпечити якісне та своєчасне виконання функцій місцевої адміністрації та сприяти взаємодії з населенням муніципальної освіти.

Проблемам розвитку теорії та методології обліку, аналізу та контролю фінансових результатів присв'ячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених як: Білик М.Д., Бабіч В.В., Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Гуренко Т.О., Гуцаленко Л.В., Гнатенко Є.Д., Голуб Н.М., Калюга Є.В., Кузик Н.П., Ковалевська А.В., Пагорна І.В., Шматковська Т.О. та багато інших.

Однак, незважаючи на численні наукові розробки та публікації з даної проблематики, ряд теоретико-методичних та практичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю фінансових результатів досі залишаються недостатньо вивченими, що обумовлює актуальність теми дослідження та її практичну значимість за сучасних умов функціонування органів місцевого самоврядування.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи: розробити рекомендації щодо вдосконалення обліку, аналізу та внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності органу місцевого самоврядування Заліщицької міської ради.

Досягнення поставленої мети передбачено за рахунок вирішення наступних завдань:

- дослідити економічну сутність фінансових результатів;
- дослідити особливості оцінки та класифікації фінансових результатів;
- здійснити порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати;
- надати організаційно-економічну характеристику об'єкта дослідження;
- дослідити облік доходів діяльності Заліщицької міської ради.;
- дослідити облік витрат діяльності Заліщицької міської ради.;
- дослідити облік фінансових результатів Заліщицької міської ради.;

– представити узагальнення інформації про фінансові результати у звітності підприємства для потреб управління Заліщицькою міською радою;

– встановити методичні прийоми аналізу і внутрішнього контролю фінансових результатів;

– проаналізувати доходи, витрати та фінансові результати й ефективність їх використання;

– здійснити внутрішній контроль доходів, витрат та фінансових результатів Заліщицької міської ради;

– представити узагальнення результатів аналізу і внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів.

Об'єктом даної кваліфікаційної магістерської роботи є облік органу місцевого самоврядування – Заліщицька міська рада.

Предмет дослідження: облік, аналіз та контроль доходів, витрат та фінансових результатів установи.

Методи дослідження: загальнонаукові методи дослідження: абстрагування, аналіз і синтез; спеціальні: спостереження, аналітично-розрахункові підходи до аналізу показників звітності, коефіцієнтний аналіз, економічне моделювання, табличне та графічне представлення даних.

Кваліфікаційна магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

За темою дослідження видані праці:

1. Методика проведення аудиту фінансових результатів;
2. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю;
3. Фінансові результати та напрями їх аналізу за показниками фінансової звітності.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів

Діяльність підприємств будь-якої галузі економіки спрямована на отримання додатного фінансового капіталу, через що фінансовий результат займає центральне місце у системі управління установою чи підприємством будь-якої форми власності.

Фінансовий результат є важливою і водночас дуже складною економічною і обліково-аналітичною категорією. Як правило, фінансовий результат господарської діяльності організації, установи буде представлений або прибутком з позитивним значенням або збитком з негативним значенням, або нульовим показником.

Відображаючи сукупні показники діяльності підприємств будь-якої галузі та форми власності, такі як отримана виручка, собівартість, понесені витрати управлінського та комерційного характеру, чистий прибуток, аналіз та оцінка фінансових результатів дозволяє зробити судження про ефективне або неефективне управління ресурсами установ (підприємств, організацій тощо) та про їх потенціал на основі проведення аналітичних процедур, з використанням методів та прийомів фінансово-економічного аналізу [57, с. 314].

На сьогоднішній день відсутнє одностайне визначення фінансового результату, що відображає його економічну сутність. Аналіз різних джерел показує, що науковці часто визначають фінансовий результат як підсумок (результат) діяльності за певний проміжок часу, або як прибуток (збиток) діяльності, чи як приріст (зменшення) капіталу.

У науковій літературі подано різні інтерпретації поняття фінансових результатів. Вчені та фахівці у сфері фінансового менеджменту та економічного аналізу досить багато уваги приділяють дослідженню фінансових результатів. У

цьому дослідники з різною мірою деталізації підходять визначення даного поняття.

У табл. 1.1 представлено глумачення поняття «фінансовий результат», аналіз яких показав, що серед учених-економістів немає єдиної точки зору та однозначності розуміння його сутності.

Економічна сутність поняття «фінансовий результат»

Таблиця 1.1

Автор, джерело	Визначення
1	2
Білик М.Д., Бабіч В.В. [16, с. 208]	Характеристика фінансово-господарської діяльності, що загалом характеризує результат економічних відносин підприємства
Гнатенко Є. [21, с. 42]	Зведений (інтегруючий) показник, що характеризує фінансовий результат діяльності підприємства, є балансовий (валовий) прибуток або збиток
Голуб Н. М. [22, с. 82]	Виражені у грошовій формі економічні результати господарської діяльності комерційних організацій усіх форм власності в цілому та в розрізі підрозділів
Губарик О. М. [24, с. 933]	Кінцевий результат фінансово-господарської діяльності правильніше було б назвати балансовим прибутком, а доходом за балансом (балансовим доходом), оскільки назва показника повинна відображати його економічну суть
Йолтухівська Т. В. [28, с. 65]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або їх підрозділів, виражена в прибутках або збитках
Карп'як Я. С. [29, с. 173]	Результат господарської діяльності, виражений у грошовій формі
Лесюк А. С. [36, с. 68]	Прибуток (збиток) від готової продукції (робіт, послуг)
Меліхова Т. О. [44, с. 255]	Кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства виявляється у показнику прибутку та збитку
Нагорна І. В., Бондаренко В. О. [46]	Балансовий прибуток (або збиток) підприємства, що складається з доходу (витрат) від реалізації готової продукції (робіт, послуг), доходу (витрат) від інших реалізацій та сум позареалізаційних доходів (витрат)
Назаренко О. В., Лукаш Р. В. [47, с. 29]	Позитивний фінансовий результат (прибуток) розраховується як різниця між виручкою від реалізації продукції господарської діяльності та сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність у грошах
Бутинець Ф. Ф. [17, с. 178]	Кінцевий результат діяльності підприємства, що характеризується сумою прибутку або збитку
Сотник Н.С. [60, с. 109]	Прибуток, джерелом якого є перетворена форма доданої вартості, а додана вартість постає як наслідок всього авансованого капіталу
Рета М. В. [52, с. 27]	Виражений у грошовій формі якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності шляхом зіставлення доходів та витрат, який виетує у формі прибутку або збитку

Джерело: складено автором на основі опрацьованих матеріалів

На особливу увагу заслуговує підхід Бутинця Ф.Ф. [17], Десюк А.С. [36], Меліхолової Т.О. [44], які фінансовим результатам дають визначення з економічної та/або бухгалтерської точки зору, що пояснюється різною природою походження прибутку. Так, бухгалтерський прибуток є різницею між доходом, який отримує підприємство за певний період, і явними витратами за цей період, що являють собою суму фактичних платежів підприємства за використовувані фактори виробництва та інші ресурси:

$$\text{БП} = \text{Д} - \text{В}, \quad (1.1)$$

де БП – балансовий прибуток;

Д – дохід;

В – явні витрати періоду.

На відміну від бухгалтерського прибутку, економічний прибуток є різницею між доходом, який отримує підприємство за певний період, явними та неявними витратами за цей період:

$$\text{ЕП} = \text{Д} - (\text{ЯВ} + \text{НВ}), \quad (1.2)$$

де ЕП – економічний прибуток;

ЯВ – явні витрати періоду;

НВ – неявні витрати періоду.

Тобто бухгалтерські (явні) витрати – це вартість використовуваних підприємством ресурсів у фактичних цінах їх придбання, а економічні (неявні) витрати – це вартість інших благ (товарів та послуг), які можна було б отримати за найвигіднішого з можливих альтернативних напрямів використання цих ресурсів.

Крім бухгалтерського та економічного підходів до визначення сутності поняття «фінансовий результат», Волчек Р.М. і Коляда А.Л. [15, с. 288] виділяють ще управлінський підхід, згідно з яким фінансовий результат в управлінському обліку визначається за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), і фінансовий, – згідно з яким

фінансовий результат у фінансовому обліку визначається загалом за основним видом діяльності підприємства.

Таким чином, проаналізувавши всі запропоновані вище визначення фінансових результатів можна зробити висновок, що фінансовий результат - це економічний підсумок господарського життя організації, який виражається у вигляді отриманого прибутку або збитку. Прибуток – це сума, яку отримана виручка перевищує понесені витрати. У разі коли організація зазнала витрат більше, ніж виручила від своєї діяльності, говорять про отримані збитки. Збиток теж є фінансовий результат, лише негативного значення, на відміну прибутку, що свідчить про нерациональне використання ресурсів, і навіть про недоліки у різних галузях підприємства. Збитки, які отримала організація, впливають як з його поточну ситуацію, знижуючи фінансові можливості, а й часто знижують обсяг капіталу, майна.

Оскільки процес формування фінансових результатів через об'єктивні та суб'єктивні фактори може відхилитися від запланованих параметрів, виникає необхідність прийняття своєчасних рішень щодо його корекції. Діяльність та результативність таких управлінських дій значною мірою залежить від чітко організованої на підприємстві системи внутрішнього контролю, що займає важливе місце у системі управління його фінансово-господарською діяльністю.

Величина фінансового результату є основою, що забезпечує як життєздатність підприємства, а й відбиває рівень результативності, прибутковості господарську діяльність, можливості кількісного зростання основних економічних показників і характеризує потенціал сталого розвитку підприємства.

Від рівня отриманого підприємством прибутку залежить рівень оплати праці працівників, динаміка надходжень коштів у бюджети різних рівнів, насиченість ринку відповідною продукцією залежно від попиту.

У сучасних умовах ведення бізнесу фінансові результати залежить від ефективної діяльності підприємства та його конкурентоспроможності. Фінансові результати організації залежать від заробленого прибутку та рівня

рентабельності. Підприємства, організації отримують прибуток від продукції, і навіть інших видів діяльності (здавання у найм основних засобів, комерційна діяльність фінансових і валютних біржах тощо.). В умовах кризи підприємства досягають максимального прибутку за рахунок досягнень науково-технічного прогресу, за рахунок ефективного управління, яке у свою чергу залежить від аналізу та оцінки фінансової діяльності підприємств, зокрема від аналізу та оцінки фінансових результатів. Для того, щоб нормально функціонувати підприємство, має щорічно проводити аналіз своїх фінансових результатів. За допомогою аналізу можна виявити всі фінансові можливості підприємства, а також виявити недоліки у роботі [16, с. 115].

В результаті окремі суб'єкти стають неконкурентоспроможними, втрачають свою фінансову незалежність. Для запобігання збиткам необхідно розробити стратегію управління фінансовими результатами підприємства. До основних методів управління фінансовими результатами діяльності організації належать:

- 1) планування прибутку;
- 2) регулювання та розподіл прибутку;
- 3) управління прибутком на основі організації центрів відповідальності;
- 4) аналіз прибутку, облік, контроль.

Цілями управління фінансовими результатами є:

- збільшення прибутковості;
- досягнення конкурентного рівня прибутку, зростання доходів власника, менеджерів, працівників підприємства та збільшення мотивації їхньої роботи;
- оптимізація витрат;
- збільшення рівня управління грошима, оптимізація грошових потоків;
- консолідація завойованих позицій у конкурентній боротьбі;
- забезпечення фінансами конкурентних переваг над ринком, забезпечення «проривів» у необхідні сфери діяльності тощо.

Як основну мету управління фінансовими результатами можна назвати розробку та прийняття обґрунтованих управлінських рішень, вкладених у підвищення ефективності підприємства.

Таким чином, фінансовий результат підприємства з економічної точки зору – це різниця між тим, що отримало підприємство за виконану господарську операцію, або кілька операцій, і тим самим, що фактично підприємство витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу та у разі виникнення надзвичайних подій.

1.2. Оцінка та класифікація фінансових результатів

Оцінка фінансових результатів є інструментом, який використовується для оцінки ступеня, в якій підприємства можуть досягти очікуваної мети за різних аспектів. А також збільшити прибуток за найменших ризиків при прийнятті фінансових рішень [18, с. 200].

У свою чергу класифікація фінансових результатів, здатна максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів, одна із найважливіших аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємствах, організаціях, установах.

Фінансові результати діяльності підприємства, організації, установи характеризуються приростом чистих активів, основним джерелом якого є прибуток від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [47, с. 20].

Прибуток зростає або зменшується залежно від ефективності підприємства, організації. Конкуренція спонукає підприємств до вдосконалення виробництва та діяльності [24, с. 935].

Прибуток формується за допомогою продажу (реалізації) кінцевих результатів виробничої діяльності підприємства, організації як-от: готова продукція, послуги, роботи. Також ними може здійснювати діяльність з реалізації матеріальних цінностей. А також вони можуть отримати дохід чи

збиток від інвестиційної та фінансової діяльності, які можуть збільшити чи зменшити розмір отриманого прибутку [29, с. 173].

Від рівня отриманого підприємством, організацією прибутку залежить рівень оплати праці працівників, динаміка надходжень коштів у бюджети різних рівнів, насиченість ринку відповідною продукцією залежно від попиту.

У сучасних умовах ведення бізнесу фінансові результати залежить від ефективної діяльності підприємства, організації та його конкурентоспроможності. Фінансові результати організації залежать від заробленого прибутку та рівня рентабельності.

Якщо суб'єкт господарювання у звітний період мав перевищення доходу над витратами, – він отримує прибуток. Якщо ж величина витрат звітний період перевищила доходи, то підприємство отримує збиток. Розрахунок фінансового результату передбачає перебування або чистий прибуток, або чистий збиток за звітний період [28, с. 65].

Величина фінансового результату є основою, що забезпечує як життєздатність підприємства, організації, установи, а й відбиває рівень результативності, можливості кількісного зростання основних економічних показників і характеризує потенціал сталого розвитку підприємства.

В умовах кризи установа досягає максимального прибутку за рахунок досягнень науково-технічного прогресу, за рахунок ефективного управління, яке у свою чергу залежить від аналізу та оцінки фінансової діяльності підприємств, зокрема від аналізу та оцінки фінансових результатів. Для того, щоб нормально функціонувати міська рада, має щорічно проводити аналіз своїх фінансових результатів. За допомогою аналізу можна виявити всі фінансові можливості підприємства, а також виявити недоліки у роботі.

Оцінка доходів, витрат і фінансових результатів є одним із найважливіших напрямів оцінювання ефективності господарської діяльності підприємств (рис.

11).

Фінансові результати діяльності підприємств характеризуються такими абсолютними економічними показниками як дохід (виручка) від реалізації



Рис. 1.1. Оцінка фінансових результатів

Згідно із ВНДС(БОДС) 101 "Подання фінансової звітності", фінансовий результат необхідно визначати принаймні один раз на квартал та за звітний рік. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати звітного періоду

Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі виділено рахунок

55 "Фінансовий результат", що має субрахунки:

- 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду";
- 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису".

Фінансовий результат є ключовим показником, що характеризує ефективність роботи бюджетної установи, здатність її працювати в умовах обмеженості бюджетного фінансування і раціонально використовувати наявні ресурси.

1.3. Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати

Запровадження міжнародних стандартів обліку та звітності до практики українських підприємств є шляхом германізації обліку та фінансової звітності в Україні. Для пошуку спільних моментів та відмінностей здійснено порівняння міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

В табл. 1.2 здійснено порівняльний аналіз П(С)БО 15 «Дохід» й НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з МСБО 18 «Дохід» щодо визначання, класифікації, оцінки та порядку відображення доходу у звітності.

Таблиця 1.2

Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи

Ознаки	Національні стандарти		Міжнародний стандарт
	П(С)БО 15 «Дохід»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 18 «Дохід»
	1	2	3
Визначення	—	збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);	валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.
Оцінка	в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню		за справедливою вартістю компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством.

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
Класифікація	- дохід (виручка) від реалізації продукції; - чистий дохід від реалізації продукції; - інші операційні доходи; - фінансові доходи; - інші доходи. Приділяється увагу визнанню доходів цільового фінансування.		- від реалізації товарів; - від надання послуг; - відсотки, роялті, дивіденди

Джерело: розроблено за [8; 12; 37]

Отже, П(С)БО 15 «Дохід» не визначає сутність доходу, він визначений у НП(С)БО 1. Порівняння національних і міжнародних стандартів показує, що МСБО 18 ширша в порівнянні з П(С)БО 15. Проте визначення доходу у МСБО 18 не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу, а це може впливати на методіку облікового відображення господарських операцій. Спільною рисою МСБО 18 і П(С)БО 15 є те, що дохід оцінюється за справедливою вартістю.

Стосовно витрат слід визначити, що в Україні для регулювання їх обліку застосовують П(С)БО 16 «Витрати» [6] і П(С)БО 1. В міжнародному такий стандарт відсутній.

Отже, перелічені стандарти створені для регулювання порядку включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття.

В табл. 1.3 здійснено порівняльний аналіз П(С)БО 16 «Витрати» [13] й НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8] з МСФЗ [12].

Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами.

Таблиця 1.3

Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи

Ознаки	П(С)БО 15 «Дохід» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСФЗ
1 Визначення	2 Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу
Визнання	В момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	На основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і стійко від одних і тих же операцій або інших подій
Оцінка	Відсутні правила відносно оцінки витрат організації. В стандартах вказано деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.	Відсутні спеціально викладені правила. В деяких стандартах, містяться положення з визначення оцінки відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки
Класифікація і групування	Залежно від виду діяльності, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють прями й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати	Розмежування в Звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю
Елементи витрат	1) собівартість реалізованої продукції (розподілені та не розподілені загальнопромислові витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: 2.2) адміністративні витрати; 2.3) витрати на збут; 2.4) інші операційні витрати 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати	За характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати.

Суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності, що потребує уточнення у національних стандартах.

В міжнародній практиці щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів передбачається дві обставини:

1) інформація, яка підлягає поданню безпосередньо у Звіті про сукупні прибутки та збитки;

2) інформація, яка підлягає поданню або безпосередньо у Звіті, або у примітках.

Тобто використовується принцип суттєвості інформації [37, с. 48].

За національними стандартами витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати, нарахування зобов'язань перед постачальниками за відвантажену продукцію тощо) або зі зменшенням активів (реалізація товару) [1, с. 62]. Витрати суб'єктів господарювання відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені).

Щодо розкриття інформації з обліку фінансових результатів здійснено порівняння МСБО 1 та НП(С)БО 1 до формування Звіту про фінансові результати (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Порівняння вимог міжнародних та національних стандартів щодо інформації про доходи

Ознаки	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСФЗ
1	2	3
Формат	Форма регламентована. Визначає єдину форму та порядок заповнення статей Звіту про фінансові результати. Операційні витрати подаються за функціями у розділі I та за елементами у розділі III	Форма не регламентована. Звіт про прибутки та збитки має містити певні рядки. Чіткі вказівки щодо заповнення Звіту відсутні. Можливий вибір класифікації операційних витрат за функціями або за характером (елементами)
Деталізація інформації	Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачено (крім інших податків з обороту та частки меншості у консолідованому звіті)	Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати у звіті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правильного відображення фінансових результатів діяльності підприємства

Продовження табл. 1.4

Розкриття інформації про види діяльності	Операційна, фінансова, інвестиційна	Звичайна (основна, операційна, фінансова, інша)
Подання доходів та витрат	Доходи та витрати звичайної діяльності поділено на: операційні; фінансові; інші	У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де доходи і витрати звичайної діяльності подано у такому розрізі: пов'язані з операціями; пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування
Джерело: розроблено за [8; 12; 37]		

Отже, міжнародні стандарти не передбачили регламентованих вимог до форми звіту про фінансові результати, назв його статей та їх розташування. В порівнянні до цього відмічено, що НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» жорстко регламентує форму, склад та структуру Звіту про фінансові результати, включаючи великий ступінь деталізації його статей, що в принципі не суперечить міжнародним стандартам. Для ведення обліку в державному секторі затверджено 19 національних стандартів на відміну від 26 міжнародних. Однак частина національних стандартів об'єднує в собі вимоги та положення декількох міжнародних стандартів: НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність", НП(С)БОДС 124 "Доходи". У міжнародних стандартах, на відміну від національних, наведено значно більше прикладів для пояснення термінів чи положень. Склад фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами не відрізняється. За міжнародними стандартами для державного сектору не передбачено подання проміжної звітності. Облік витрат розкритий ширше у НП(С)БОДС 135 в розрізі обмінних та необмінних операцій, водночас в ньому не розглядаються витрати на позики, які регулюють міжнародні стандарти. Існує невідповідність у визначенні терміна "витрати".

Отже, загалом національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору відповідають основі міжнародних, однак деякі істотні відмінності між ними існують. Розкриття та аналіз всіх відмінностей цих стандартів, їх вдосконалення потребують подальших наукових досліджень.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

НУВБІП України

2.1. Організаційно-економічна характеристика об'єкта дослідження

Облік фінансових результатів досліджено за матеріалами Заліщицької міської ради – органу місцевого самоврядування міста Заліщики, Чортківського району, Тернопільської області. Діяльність міської ради здійснюється відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР (редакція станом на 10.10.2022 р.). Інформація про об'єкт дослідження представлена в табл. 2.1.

НУВБІП України

Таблиця 2.1

Інформація про об'єкт дослідження

Повне найменування	Заліщицька міська рада
Код ЄДРПОУ	04058596
Дата реєстрації	21 травня 1997 року
Організаційно-правова форма	Орган місцевого самоврядування
Форма власності	Державна власність / власність територіальних громад
Основний вид діяльності	84.11 Державне управління загального характеру

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Установа є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, особові рахунки, відкриті в органі казначейства, печатку зі своїм найменуванням, фірмові бланки, штампи.

Установа від свого імені набуває та здійснює майнові та немайнові права та несе обов'язки, виступає позивачем та відповідачем у суді.

Міську раду створено для виконання робіт, надання послуг з метою забезпечення реалізації передбачених державними законами, законами Тернопільської області, нормативними правовими актами Чортківського району сфері муніципального управління.

До місцевої ради, як системи управлінсько-владних утворень, входить:

- 1) міський голова;

2) виконавчих органи, що складаються із відділів, управлінь і департаментів за функціями і напрямками діяльності;

3) комунальні установи, що складаються із шкіл, садочків, лікарень;

4) комунальні підприємства;

5) виконавчий комітет, створений радою за поданням міського голови;

6) рада та постійні і тимчасові контрольні комісії: колегіальні органи, що складаються з обраних депутатів.

В Додатку А.1 представлена структура управління Заліщицької міської ради станом на 01.10.2022 р. Вона відноситься до лінійного типу організаційних структур і реалізує принцип єдиноначальності та централізму, передбачає виконання єдиним керівником усіх функцій управління, ставлячи його у відповідність до законів єдності всіх нижчестоящих підрозділів.

Отже, такий тип організаційної структури управління називається лінійною структурою. Така структура передбачає, що кожним підрозділом керує управлінець, який здійснює керівництво підлеглими співробітниками і перебуває у підпорядкуванні міського голови/станови, тобто вертикаль: вищий керівник – керівник підрозділу – виконавці.

Лінійна структура є найпростішою із усіх існуючих різновидів структур управління. За такою структурою установу очолює міський голова, потім його заступники, за ними - начальники відділів, управлінь і департаментів, а потім рядові службовці. Це означає, що це в організації пов'язано вертикально. Як і в будь-якого типу структури, лінійна має переваги і недоліки, про які повинне знати керівництво.

Перевагами лінійної структури Заліщицької міської ради є:

- чіткий поділ повноважень, кола повноважень та відповідальності;
- співробітники підзвітні одній людині – керівнику;
- можливість швидкої взаємодії співробітників та керівництва;
- максимальна швидкість виконання вказівок та завдань;
- легкий контроль діяльності підлегого;

– можливість негайного виправлення будь-яких помилок;
 – кожен співробітник чи відділ відповідає за одне питання;
 – особиста відповідальність співробітників мотивує їх якісно та професійно виконувати свої завдання.

До основних недоліків лінійної структури відносяться:

– відсутність спеціалізації, що вимагає найвищого рівня до виконання всіх функцій у створенні;
 – безліч проміжних ланок управління, які заважають працівникові швидко зв'язатися та отримати відповідь від вищого керівництва;

– висока завантаженість керівників вищої та середньої ланки;
 – низька гнучкість та здатність адаптуватися до нових або кризових ситуацій;
 – поставити підприємство у залежність від рішення однієї людини.

Таким чином, лінійна організаційна структура проста, зрозуміла та прозора для всіх її учасників. Чітко певні права та обов'язки всіх керівників та співробітників створюють умови для швидкого прийняття рішень. Переваги лінійної структури полягають у простоті та конкретності завдань, чіткій системі взаємного зв'язку, швидкої реакції виконавців на прямі вказівки керівників.

Поряд із цим, існують і недоліки: це пред'явлення високих вимог до кваліфікації та високе завантаження керівників; перекладання відповідальності під час виконання спільного завдання; слабка пристосованість до зміни ситуації. В загалі така структура для державної бюджетної установи прийнятна і доцільна, адже

установа має невеликий штатом, між працівниками переважають неформальні відносини та мають місце короткі інформаційні канали. Кожен підрозділ має свої цілі, завдання та функції, при виконанні яких працівникам виплачуються виплати стимулюючого характеру. Оплата праці працівників установи складає підставі Положення про систему оплати праці працівників установ культури.

Основні економічні показники, які систематизовано за даними звітності Заліщицької міської ради (Додаток А.2, Додаток А.3), представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні економічні показники Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Показники	Од. вим.	на	на	на	Відхилення (2021 р. від 2019 р.)	
		31.12. 2019 р.	31.12. 2020 р.	31.12. 2021 р.	тис. грн.	у %
1	2	3	4	5	6	7
Активи	грн.	6436712	6244124	6057727	-378985	-5,89
Основні засоби	грн.	5640104	5464362	5313304	-326800	-5,79
Власний капітал	грн.	6397746	6206602	6022535	-375211	-5,86
Видатки бюджету	грн.	44801899	44771919	44865304	63405	0,14
Витрати за обмінними операціями	грн.	44355666	44326587	44428683	73017	0,16
Річний фонд оплати праці	грн.	13955236	13951202	13895667	-59569	-0,43
Фінансовий результат	грн.	-12544051	-12735195	-12919262	-375211	2,99
Загальна чисельність персоналу	осіб	87	80	77	-10	-11,49
Середньомісячна заробітна плата на 1 працівника	грн.	13367,08	14532,50	15038,60	1671,52	12,50
Продуктивність праці	грн./чол.	514964,35	559648,99	582666,29	67701,93	13,15
Капіталовіддача	грн./грн.	7,94	8,19	8,44	0,50	6,30
Капіталомісткість	грн./грн.	0,13	0,12	0,12	-0,01	-5,93
Коефіцієнт придатності основних засобів	%	31,05	30,15	29,37	-1,68	x

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Отже, за наведеними даними видно, що активи установи зменшуються протягом останніх трьох років на 378985 грн. або на 5,89%, що відбулось за рахунок скорочення не фінансових активів.

Балансова вартість основних засобів зменшилась на 326800 грн. або на 5,79%, що умовлено зменшенням закупівель основних засобів в останні роки та зростанням їх зносу.

Власний капітал скоротився на 375211 грн. або на 5,86% порівняно до показника 2019 року., що відбулось за рахунок зростання збитку й накопичення

фінансових результатів виконання кошторису у минулих роках. Фінансовий результат є від'ємним і щорічно зростає.

Наведені показники відображено в балансі установи (Додаток А.2). Їх динаміку показано на рис. 2.1.

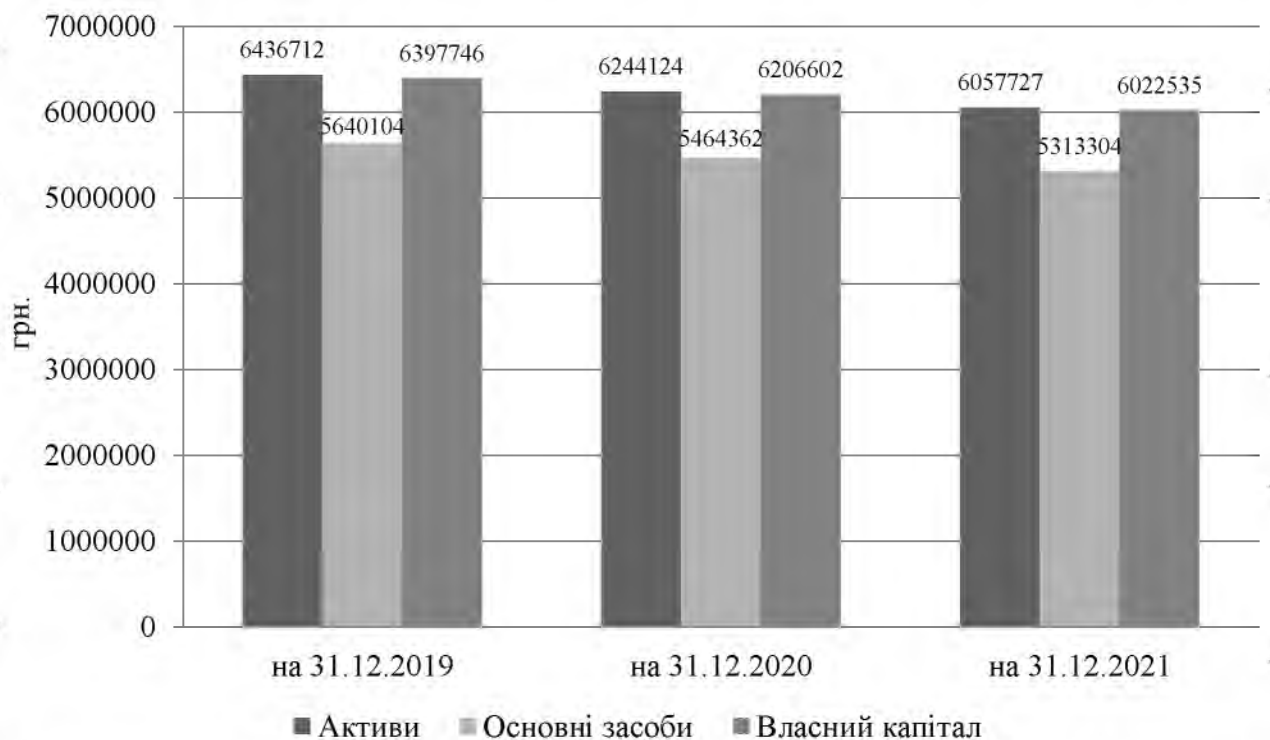


Рис. 2.1. Показники балансу Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Отже, основні показники балансу установи знижуються.

Видатки бюджету зростають на 63405 грн. або на 0,14% до 2019 року.

Витрати за обмінними операціями зросли на 73017 грн. або на 0,16% до 2019 року. Їх зростання обумовлено збільшення видатків та матеріальні ресурси та оплату праці. Представлені показники містяться у Звіті про фінансові результати (Додаток А.3). Їх зміни в динаміці показані на рис. 2.2.

Отже, у 2020 р. показники зменшуються, а на кінець 2021 р. мають деяке зростання. Витрати за обмінними операціями в складі видатків бюджету складають

у 2019 р.: $4435566 / 44801899 \times 100\% = 99\%$;

у 2020 р.: $44326587 / 44771919 \times 100\% = 99,01\%$;

у 2021 р.: $44428683 / 44865304 \times 100\% = 99,03\%$

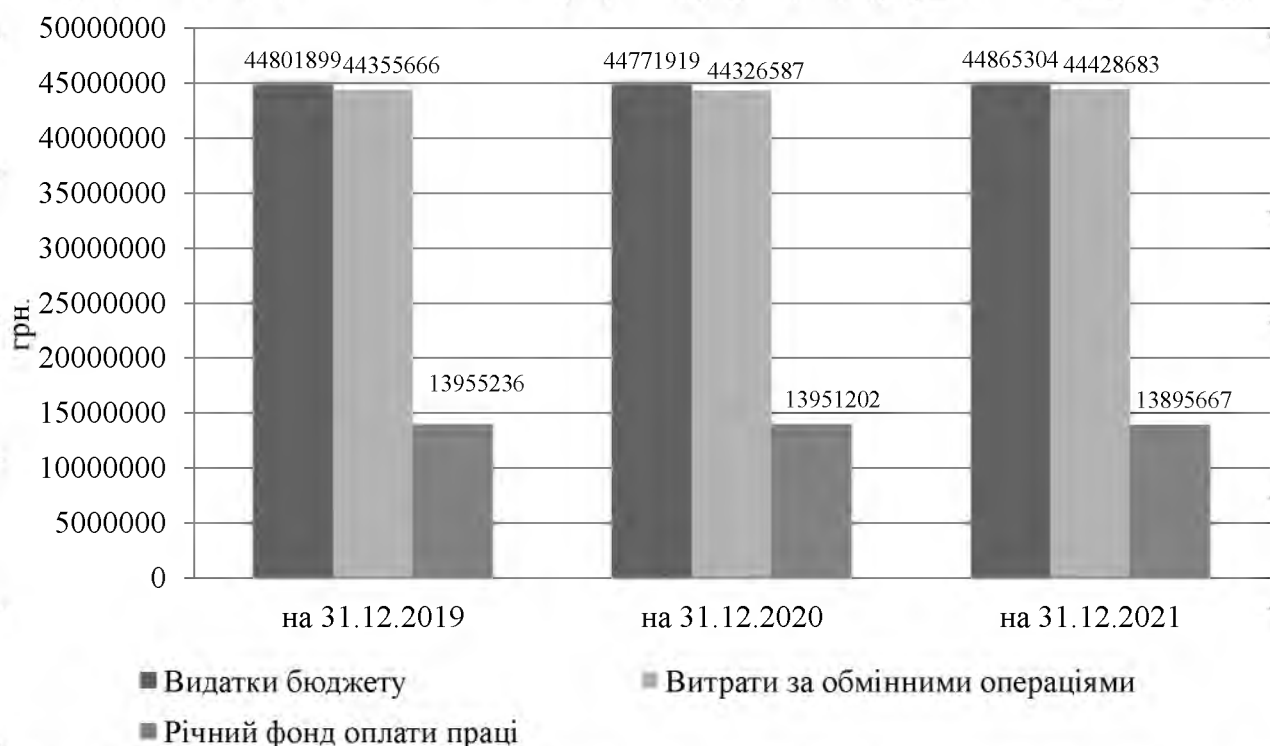


Рис. 2.2. Показники Звіту про фінансові результати Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Отже, видатки бюджету здебільшого спрямовано на функціонування установи.

Річний фонд оплати праці установи у складі витрат за обмінними операціями складає:

у 2019 р.: $13955236 / 44355666 \times 100\% = 31,46\%$;

у 2020 р.: $13951202 / 44326587 \times 100\% = 31,47\%$;

у 2021 р.: $13895667 / 44428683 \times 100\% = 31,28\%$.

Отже, витрати на оплату праці в складі витрат за обмінними операціями дещо скоротились на 0,18 відсоткових пунктів.

Про те, наскільки ефективно використовуються бюджетні кошти, виділені на витрати з оплати праці, свідчить показник продуктивності праці, який зростає

на 67701,93 грн. або на 13,15%. Це обумовлено також скороченням чисельності персоналу на 10 осіб. Отже, оптимізація чисельного складу дозволила більш ефективно використовувати кошти на оплату праці. Визначено зростання середньомісячної заробітної плати на 1 працівника з 13367,08 грн. у 2019 р. до 14532,50 грн. у 2020 р. та до 15038,60 грн. у 2021 р. Загальне зростання показника за три роки склало 1671,52 грн. або на 12,50%.

Про ефективне бюджетне фінансування видатків на оплату праці також свідчить перевищення темпу зростання продуктивності праці (13,15%) над темпом зростання середньомісячної заробітної плати (12,5%).

Щодо ефективності фінансування видатків на основні засоби слід наголосити на зростанні фондівіддачі, яка склала 7,94 грн. у 2019 р., 8,19 грн. у 2020 р. та 8,44 грн. у 2021 р. При зростанні фондівіддачі зворотній показник – фондомісткість – знижується, що свідчить про відносну економію коштів, спрямованих на основні засоби, що становить:

$$(0,12 - 0,13) \times 44865304 \text{ грн.} = - 334 782,05 \text{ грн.}$$

Головним чинником економії коштів, спрямованих в основні засоби, є зростання фондівіддачі.

Коефіцієнт придатності основних засобів за аналізовані роки складає 31,05%, 30,15% і 29,37%. Коефіцієнт знижується, що свідчить про погіршення стану основних засобів установи.

Отже, за проаналізованим організаційно-економічним станом Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр. встановлено, що валюта балансу за рахунок зменшення нематеріальних активів (в активі балансу) і власного капіталу (в пасиві балансу). Установа має чистий збиток у розмірі 12919262 грн. на 31.12.2021 р. Кошти, спрямовані на утримання основних засобів та витрат на оплату праці використовуються ефективно. В цілому показники є задовільними протягом аналізованого періоду.

2.2. Облік доходів діяльності

Міська рада, для здійснення своїх функцій та повноважень, отримує доходи, які потім цілеспрямовано витрачаються на певні види витрат, дозволені бюджетній установі законодавством.

Заліщицька міська рада має певні джерела отримання доходів. Зокрема установа може отримувати такі види доходів:

- бюджетні асигнування;
- доходи від платних послуг та робіт;
- пожертвування фізичних та юридичних осіб;
- доходи від здачі майна в оренду;

– надходження страхових виплат та відшкодувань у межах компенсації заповдіяної школи та невиконаних зобов'язань.

Практика міської ради показує, що найбільш вагомим джерелом є бюджетні асигнування – вони надходять у розпорядження установи для витрат за обмінними операціями.

Фінансові кошти за рештою видів доходів казенної установи в повному обсязі зараховуються до відповідного бюджету.

У свою чергу бюджетні асигнування для Заліщицької міської ради можуть виділятися як у рамках цільових державних та муніципальних програм, так і «непрограмні», тобто з метою утримання установи та виконання функцій та повноважень, делегованих засновником. При цьому бюджетні асигнування, що виділяються Заліщицькій міській раді, набувають форми лімітів бюджетних зобов'язань, які мають на увазі належних облік відповідно до законодавства, сувору звітність за напрямками та обсягами їх використання.

Фінансування Заліщицької міської ради проводиться тільки через особові рахунки, які відкрито у підрозділах Державного казначейства України на території, де функціонує установа.

Фінансування Заліщицької міської ради проводиться в рамках кошторису установи, що затверджується в установленому порядку [2].

Бюджетні асигнування Заліщицької міської ради мають форму субсидій наступних видів:

- субсидії на виконання функцій та повноважень міської ради;
- цільові субсидії;
- субсидії на здійснення капітальних вкладень (бюджетні інвестиції);
- субсидії виконання громадських зобов'язань.

У цьому використанні бюджетних асигнувань суворо регламентовано і витрачання має здійснюватися відповідно до цільових призначень.

Водночас доходами від надання платних послуг та робіт керівний склад Заліщицької міської ради має право розпоряджатися на свій розсуд.

Всі доходи Заліщицької міської ради мають бути відображені у фінансовому документі, що підлягає узгодженню із засновником – планом фінансово-господарської діяльності. У цьому доходи бюджетної установи зможуть надходити лише в спеціально відкриті особові рахунки органів Казначейства. Установа позбавлена права відкривати рахунки для здійснення фінансових операцій у будь-якій кредитній організації (банку).

Наявність кошторису забезпечує ефективне бюджетне планування та суворо цільове використання виділених коштів.

Викладена специфіка отримання доходів обумовлює організацію обліку доходів бюджетної установи. На рис. 2.3 показано доходи, які обліковуються Заліщицькою міською радою.

У відповідності до норм НП(С)БОДС 124 доходи Заліщицької міської ради можуть за обмінними та необмінними операціями (рис. 2.4).

Основним вагомим джерелом доходів Заліщицької міської ради є бюджетні асигнування, що є доходами від обмінних операцій, на виконання установою своїх повноважень. Аналогічно установа здійснює діяльність, визначену для неї законодавством і положенням (статутом) і за рахунок надходжень від надання нею платних послуг та робіт.

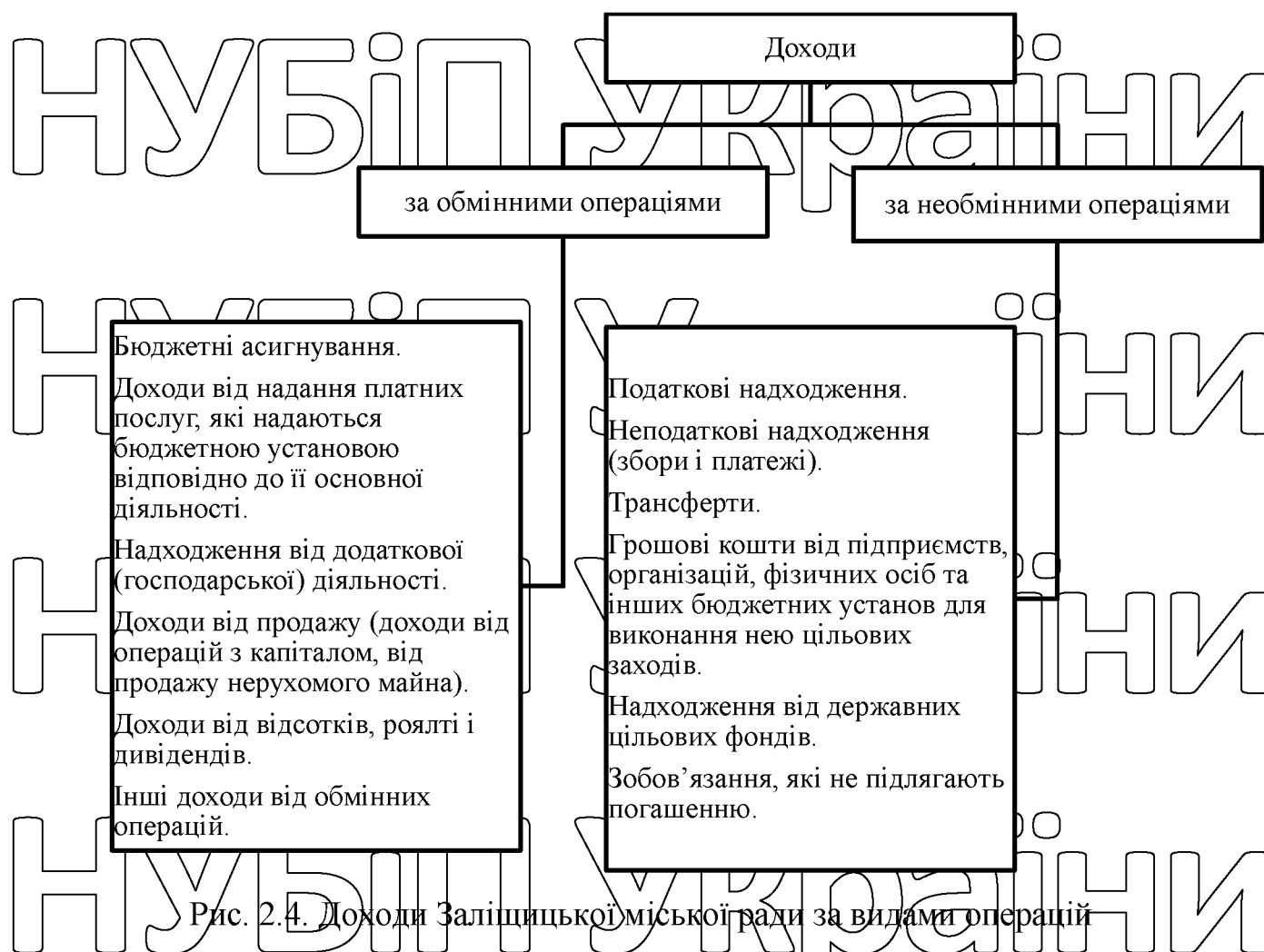


Рис. 2.4. Доходи Заліщицької міської ради за видами операцій

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Для бухгалтерського обліку доходів за обмінними і необмінними операціями в бухгалтерії Заліщицької міської ради відкрито наступні субрахунки (табл. 2.3) Аналітичний облік доходів організовано шляхом ведення Карточок аналітичного обліку за отриманими асигнуваннями у розрізі видів надходжень за кожним кодом бюджетної класифікації доходів окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету відповідного рівня.

Ведення аналітичного обліку за Картками аналітичного обліку за загальним та спеціальним фондом сприяє здійсненню контролю за виконанням кошторису за доходами та правильністю зарахування коштів, які надійшли на реєстраційні рахунки установи. Відповідно до виписки з реєстраційного рахунку здійснюються відмітки про отримані асигнування на базі КЕКВ. Зі знаком «мінус» записуються суми відкликаних асигнувань. В картці щомісячно

записуються підсумок «Усього асигнувань з початку року», «Залишок бюджетних призначень», «Усього асигнувань за місяць».

Таблиця 2.4

Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
1) Облік доходів за обмінними операціями		
Отримані асигнування за рахунок державного бюджету	2313, 2311	7011
Нараховано суми надходжень від реалізації робіт, послуг	2111, 6212	7111
Оприбутковано основні засоби, виявлені під час інвентаризації	10 7112	7112 5111
Нараховано дохід від реалізації активів	2117	7211
Нараховано плату за оренду майна	2117	7411
2) Облік доходів за необмінними операціями		
Отримано безоплатно нематеріальні активи	2311	7511
Отримано спонсорський внесок, благодійну допомогу	2211, 2311, 2313	7511

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Схематично етапи облікового забезпечення доходів загального фонду показано на рис. 2.5.

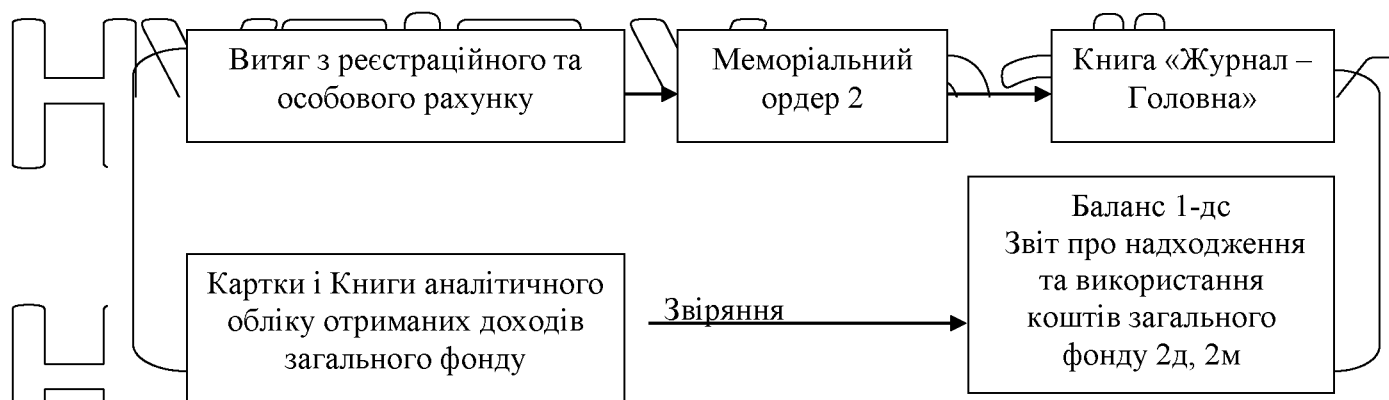


Рис. 2.5. Організація облікового забезпечення доходів загального фонду з використання облікових регістрів та форм звітності

Облік доходів здійснюється за накопичувальним підсумком з початку року і до його завершення на пасивних рахунках Класу 7 «Доходи», у яких відсутній

залишок, адже вони підлягають закриттю в кінці звітнього періоду на рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду».

Для обліку операцій по руху грошових коштів на реєстраційних рахунках, що відкриті в органах ДКСУ, використовується бухгалтерський реєстр – накопичувальна відомість меморіальний ордер № 2 (уніфікована форма № 381).

Синтетичний облік доходів спеціального фонду організовано у книзі «Журнал-головна» (ф. № 308). Операції з нарахованих доходів за спеціальним фондом відображаються в меморіальному ордері № 14 (уніфікована форма № 409).

Аналітичний облік доходів ведеться за кожним видом спеціальних коштів у книзі аналітичного обліку (уніфікована форма № 297-б). Аналітичний облік сум за дорученнями ведеться у книзі поточних рахунків і розрахунків (уніфікована форма 292).

Отже, облік доходів Заліщицької міської ради побудовано на вимоги чинного законодавства.

2.3. Облік витрат діяльності

Здійснення діяльності міської ради передбачає понесення певних витрат. Залежно від напрямку використання витрати Заліщицької міської ради бувають:

- 1) витрати на забезпечення поточної діяльності організації;
- 2) витрати на зміцнення матеріально-технічної бази: капітальні вкладення та капітальний ремонт;
- 3) витрати виконання заходів державних і муніципальних цільових програм;
- 4) витрати виконання громадських зобов'язань [14].

За економічним змістом витрати Заліщицької міської ради поділяються на такі види:

- а) виплата заробітної плати;

б) інші виплати персоналу (матеріальна допомога, відпускні, відрядження, компенсація умов праці тощо);

в) нарахування на виплати заробітної плати;

г) оплата послуг:

– послуги зв'язку, інтернет, експрес доставка пошти;

– транспортні послуги;

– комунальні послуги;

– орендна плата користування майном;

– роботи та послуги з утримання майна;

– інші роботи та послуги

д) інші витрати.

Облік видатків Заліщицької міської ради організовано відповідно до бюджетної класифікації, яка встановлена Бюджетним кодексом та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету.

Безпосереднє визначення видатків регулюється Бюджетним кодексом України [2], згідно якого під видатками бюджету розуміють кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Отже, видатки – це фактично витрати, які необхідні для виконання Заліщицькою міською радою покладених на неї функцій. Чинні нормативні документи визначають класифікацію видатків Заліщицької міської ради в практичній діяльності за ознаками в залежності від джерел покриття видатків та залежно від стадії руху бюджетних коштів установи державного сектору.

Джерелами покриття видатки Заліщицької міської ради є загальний фонд і спеціальний фонд. Ці види видатків плануються в кошторисі, а їх облік ведеться на окремих, спеціально призначених рахунках.

Залежно від етапу руху бюджетних коштів видатки Заліщицької міської ради поділяються на касові та фактичні.

Відповідно до НП(С)БО 135 «Витрати» види витрат Заліщицької міської ради (як і доходів) показано на рис. 2.6.

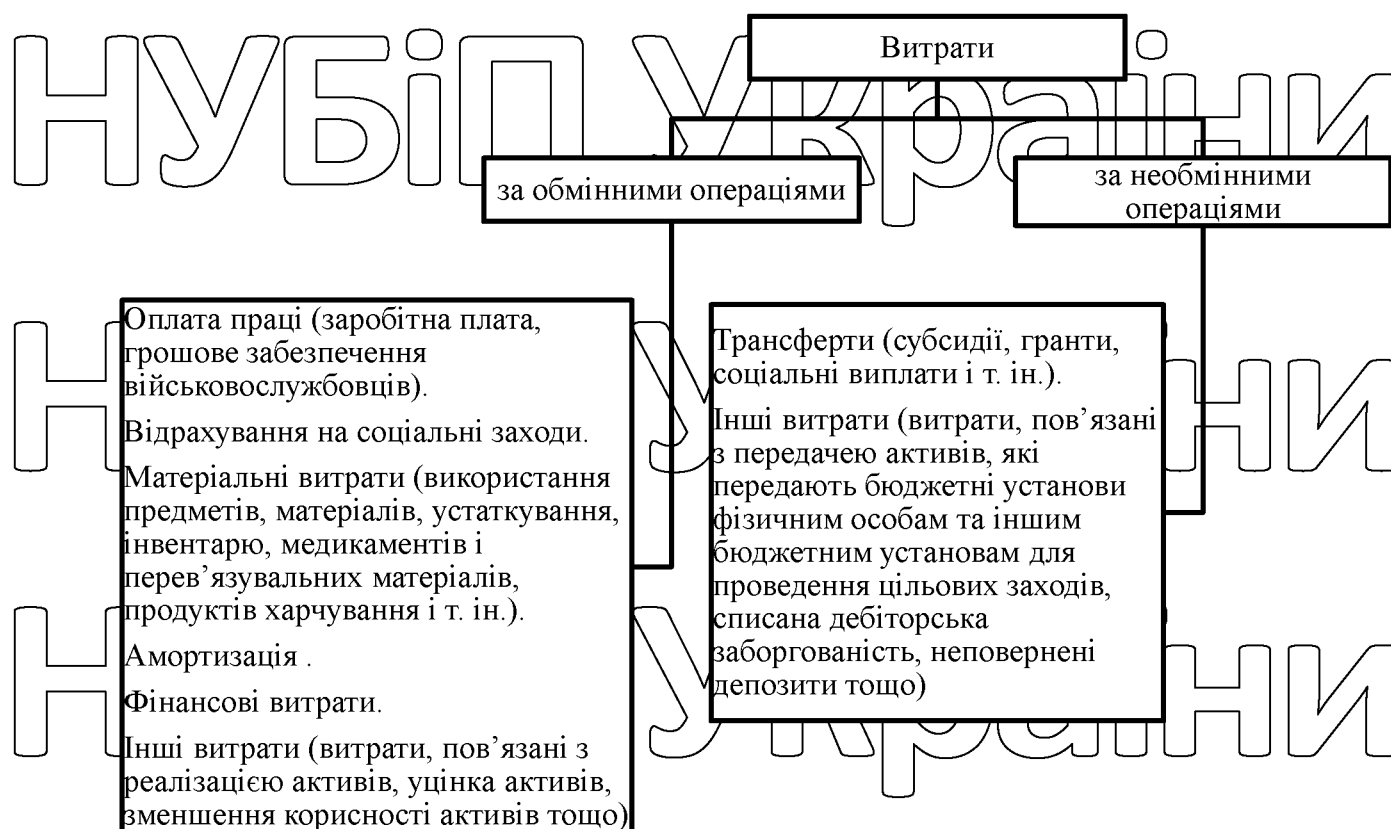


Рис. 2.6. Витрати Заліщицької міської ради за видами операцій

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Для бухгалтерського обліку витрат за обмінними і необмінними операціями в бухгалтерії Заліщицької міської ради відкрито наступні субрахунки (табл. 2/5).

Облік видатків Заліщицької міської ради ведеться із застосування рахунків 8 класу. На рахунках відображаються видатки, які здійснюються Заліщицькою міською радою за обмінними та необмінними операціями і передбачені кошторисом.

За дебетом субрахунків відображають суму фактичних видатків, які здійснюються Заліщицькою міською радою протягом бюджетного року.

За кредитом субрахунків відображають списання видатків на фінансовий результат виконання кошторису Заліщицької міської ради в кінці звітного року.

Далі представлено господарські операції, які визначені робочим планом рахунків Заліщицької міської ради, що відображають облік витрат від обмінних

операцій за наступними елементами (як вони представлені у Звіті про фінансові результати):

- 1) оплата праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) матеріальні витрати;
- 4) амортизація;
- 5) фінансові витрати;
- 6) інші витрати.

Облік витрат на здійснення оплати праці представлено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Облік витрат на здійснення оплати праці і відрахувань на соціальні заходи з заробітної плати (витрати обмінної операції) Заліщицької міської ради

Операція	Дебет	Кредит
1	2	3
Здійснено оплату праці працівників, що здійснюють виконання бюджетних програм	8011, 8111 Витрати на оплату праці	6511 Розрахунки із заробітної плати
Нараховано єдиний соціальний внесок	812, 8112 Відрахування на соціальні заходи	6313 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Витрати з оплати праці Заліщицької міської ради обліковуються на таких рахунках: оплата праці – на рахунках 8011, 8111; відрахування на соціальні заходи – на рахунках 8012, 8112.

Облік матеріальних витрат має вигляд, як представлено в табл. 2.7.

Матеріальні витрати Заліщицької міської ради обліковуються на субрахунках 8013, 8113 «Матеріальні витрати».

Таблиця 2.7

Облік матеріальних (витрати обмінної операції) Заліщицької міської ради

Операція 1	Дебет 2	Кредит 3
Списання запасів (внутрішнє переміщення)		2711 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
Списання МШП (внутрішнє переміщення)		1812 МШП
Видача запасів на потреби установи	8013 Матеріальні витрати	16 Виробничі запаси
Затверджено звіт про використання коштів підзвітної особи (відрядження)		2116 Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Облік амортизації має вигляд, як представлено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облік амортизації (витрати обмінної операції) Заліщицької міської ради

Операція 1	Дебет 2	Кредит 3
Нарахування амортизації основних засобів	8014, 8114 Амортизація	1411 Знос основних засобів

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Амортизація обліковується на рахунках 8014, 8114 «Амортизація». Знос відображається за кредитом рахунку 1411.

В табл. 2.9 показано кореспонденцію для обліку фінансових витрат та інших витрат.

Отже, облік фінансових витрат здійснюється із використанням субрахунків 8311 «Фінансові витрати»; інших витрати за обмінними операціями – за рахунком 82 «Витрати з продажу активів» та субрахунком 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Облікове забезпечення видатків Заліщицької міської ради надає інформацію про фактичні та касові видатки за КЕКВ, а також за кожним видом послуг.

Таблиця 2.9

Облік фінансових витрат і інших витрат (витрати обмінної операції)

Заліщицької міської ради

Операція 1	Дебет 2	Кредит 3
Нарахування відсотків за користування кредитом	8311 Фінансові витрати	6111 Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
Вибуття фінансових інвестицій	82 Витрати з продажу активів	2511 Придбані акції
Відображено втрати від зменшення корисної вартості ОЗ	8411 Інші витрати за обмінними операціями	1411 Знос основних засобів
Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ при вибутті		10 основні засоби

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Отже, облік видатків Заліщицької міської ради організовано за їх видами, а саме:

- 1) залежно від джерела покриття: видатки загального та спеціального фонду;
- 2) залежно від етапу руху коштів: касові (виплати з реєстраційних рахунків безготівковим шляхом) і фактичні (кінцеві витрати установи);
- 3) за бюджетною класифікацією: програмна класифікація і економічна класифікація.

Отже, облік доходів і витрат організовано відповідно вимог НП(С)БО 124 «Доходи» і НП(С)БО 135 «Витрати», затверджені в Україні в рамках виконання плану заходів, передбачених Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, у переважній частині відповідають міжнародним стандартам.

2.4. Облік фінансових результатів

Кінцевий результат діяльності Заліщицької міської ради за звітний період представлено фінансовим результатом, визначення якого – одна з заключних стадій облікового процесу, яка виконується шляхом нарахування доходів та

витрат. Доходи і витрати відображають в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Фінансовий результат звітного періоду може прийняти позитивне, від'ємне чи нульове значення та є ключовим показником, характеризуючий ефективність роботи установи, здатність працювати в умовах обмеженості бюджетного фінансування, раціонально використовувати наявні ресурси тощо. У відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», фінансовий результат визначається раз на квартал та за звітний рік. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати звітного періоду Планом рахунків бухгалтерського обліку Заліщицької міської ради відкрито рахунок 55 «Фінансовий результат», що має певні субрахунки (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Рахунок та субрахунки обліку фінансового результату Заліщицької міської ради Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Видатки установи списуються в дебет субрахунку 5511.

Доходи установи за період списуються в кредит субрахунку 5511.

Для виведення фінансового результату використовують оборотну відомість, меморіальні ордери, Книгу «Журна-Головна». Складання оборотних відомостей передбачає одночасно перевірку повноти відображення за рахунками та субрахунками доходів та витрат.

Для відображення фінансового результату списуються (закривають) рахунки обліку доходів і витрат. На рис. 2.8 показана схема субрахунків доходів і витрат, які закриваються в кінці періоду на фінансовий результат.



Рис. 2.8. Закриття доходів і витрат на фінансовий результат

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Відповідно до представленої схеми для визначення фінансового результату за доходами у 2019 р. здійснюються наступні записи (табл. 2.10).

Таблиця 2.10
Операції з закриття доходу за обмінними і необмінними операціями на 31.12.2019 р.

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на ФР доходу за бюджетними асигнуваннями	7011	5511	44 355 622,00
Списання на ФР доходів від реалізації активів	7211	5511	44,00
Списання на ФР доходів від отримання трансфертів	7512	5511	446 233,00
Визначено фінансовий результат (доходи) за 2021 рік	x	x	44 801 899,00

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

У 2019 році доходами Заліщицької міської ради були доходами за видами:

- доходи від отриманих бюджетних асигнувань у сумі 44 355 622 грн.;
- дохід від реалізації активів у сумі 44 грн.;
- дохід від отриманих трансфертів у сумі 446 233 грн.

Для обліку доходів періоду використано субрахунки: 7011, 7211 і 7512.

Загальний дохід за обмінними і необмінними операціями на кінець 2019 року у сумі 44 801 899,00 списано на кредит субрахунку 5511. Операції з закриття

витрат за обмінними і необмінними операціями станом на 31.12.2019 р.
представлено в табл. 2.11.

НУБІП УКРАЇНИ

Таблиця 2.11

Операції з закриття витрат за обмінними і необмінними операціями
на 31.12.2019 р.

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на ФР витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511	801	44 340 458,00
Списання на ФР інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	15 208,00
Списання на ФР витрат за отриманими трансфертами	5511	8523	446 233,00
Фінансовий результат (витрати) за 2021 рік	x	x	44 801 899,00

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

НУБІП УКРАЇНИ

У 2019 році витрати Заліщицької міської ради були спрямовані на:

- а) виконання бюджетних програм у сумі 44 340 458 грн.;
- б) інші витрати за обмінними операціями у сумі 15 208 грн.;
- в) витрати за отриманими трансфертами у сумі 466 233 грн.

Для цього було відкрито наступні субрахунки: 801, 8411, 8523.

Загальні витрати за обмінними і необмінними операціями (трансферти) у сумі 44 865 304,00 списано на дебет субрахунку 5511. Для визначення фінансового результату за доходами у 2020 р. здійснюються наступні записи

(табл. 2.12).

НУБІП УКРАЇНИ

Таблиця 2.12

Операції з закриття доходу за обмінними і необмінними операціями
на 31.12.2020 р.

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на ФР доходу за бюджетними асигнування	7011	5511	44 326 560,00
Списання на ФР доходів від реалізації активів	7211	5511	27,00
Списання на ФР доходів від отримання трансфертів	7512	5511	445 332,00
Визначено фінансовий результат (доходи) за 2021 рік	x	x	44 771 919,00

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

НУБІП УКРАЇНИ

У 2020 році доходами Заліщицької міської ради були:

- а) доходи від отриманих бюджетних асигнувань у сумі 44 326 560 грн.;
- б) дохід від реалізації активів у сумі 27 грн.;

в) дохід від отриманих трансфертів у сумі 445 332 грн.

Для обліку доходів періоду використано субрахунки: 7011, 7211 і 7512. Загальний дохід за обмінними і необмінними операціями у сумі 44 771 919,00 списано на кредит субрахунку 5511. Операції з закриття витрат за обмінними і необмінними операціями установи станом на 31.12.2020 р. показано в табл. 2.13.

Загальні витрати за обмінними і необмінними операціями (трансферти) (табл. 2.13) у сумі 44 771 919,00 списано на дебет субрахунку 5511.

Таблиця 2.13

Операції з закриття витрат за обмінними і необмінними операціями на 31.12.2020 р.

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на ФР витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511	801	44 309 135,00
Списання на ФР інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	17 452,00
Списання на ФР витрат за отриманими трансфертами	5511	8523	445 332,00
Фінансовий результат (витрати) за 2021 рік	x	x	44 771 919,00

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

У 2020 році витрати Заліщицької міської ради були спрямовані на:

- а) виконання бюджетних програм у сумі 44 309 135 грн.;
- б) інші витрати за обмінними операціями у сумі 17 452 грн.;
- в) витрати за отриманими трансфертами у сумі 445 332 грн.

Аналогічні субрахунки використано у 2021 році (табл. 2.14 і 2.15).

Таблиця 2.14

Операції з закриття доходу за обмінними і необмінними операціями на 31.12.2021 р.

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на ФР доходу за бюджетними асигнуваннями	7011	5511	44 428 602,00
Списання на ФР доходів від реалізації активів	7211	5511	81,00
Списання на ФР доходів від отримання трансфертів	7512	5511	436 621,00
Визначено фінансовий результат (доходи) за 2021 рік	x	x	44 865 304,00

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Отже, у звітному 2021 році основними доходами Заліщицької міської ради були:

- а) доходи від отриманих бюджетних асигнувань у сумі 44 428 602 грн.;
- б) дохід від реалізації активів у сумі 81 грн.;

в) дохід від отриманих трансфертів у сумі 436 621 грн.

Для цього було відкрито наступні субрахунки: 7001, 7211 і 7512.

Загальний дохід за обмінними і необмінними операціями у сумі 44 865 304,00 списано на кредит субрахунку 5514.

Аналогічні субрахунки використано у 2019-2020 році.

Операції з закриття витрат за обмінними і необмінними операціями на 31.12.2021 р. показано в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Операції з закриття витрат за обмінними і необмінними операціями на 31.12.2021 р.

Операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списання на ФР витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511	801	44 408 019,00
Списання на ФР інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	20 664,00
Списання на ФР витрат за отриманими трансфертами	5511	8523	436 621
Фінансовий результат (витрати) за 2021 рік	x	x	44865304,00

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Отже, у звітному 2021 році основні витрати Заліщицької міської ради були спрямовані на:

а) виконання бюджетних програм у сумі 44 408 019 грн.;

б) інші витрати за обмінними операціями у сумі 20 664 грн.;

в) витрати за отриманими трансфертами у сумі 436 621 грн.

Для цього було відкрито наступні субрахунки: 801, 8411, 8523.

Загальні витрати за обмінними і необмінними операціями (трансферти) у сумі 44 865 304,00 списано на кредит субрахунку 5511.

Аналогічні субрахунки використано у 2019-2020 році.

На рис. 2.9 показано динаміку визначеного фінансового результату установи за 2019-2021 рр.

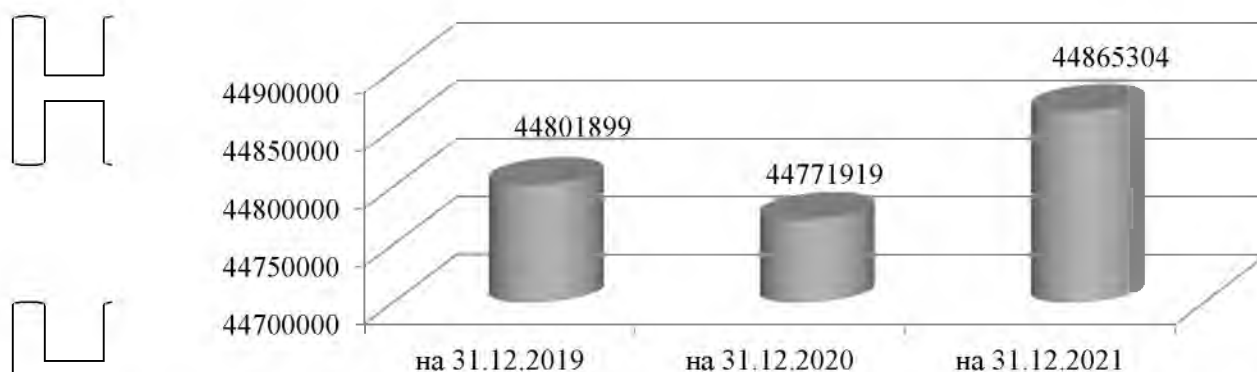


Рис. 2.9 Фінансовий результат Заліщицької міської ради у 2019–2021 рр., грн. Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

У 2021 р. фінансовий результат зріс за рахунок збільшення бюджетних надходжень.

Закриття доходів і витрат здійснюється за вимогами пп. 6.1 і 6.2 Типової кореспонденції рахунків для бюджетних установ і відображають меморіальним ордером 7.

Дані з меморіальних ордерів переносяться до книги «Журнал-головна» і реєстрів аналітичного обліку. На їх підставі складається форма 2-дс «Звіт про фінансові результати».

2.5. Узагальнення інформації про фінансові результати у звітності для потреб управління

Реформування бухгалтерського обліку у бюджетних установах щодо наближення до міжнародних стандартів вимагає належної організації обліку та забезпечення управління міською радою достовірною та своєчасною інформацією.

Бюджетні установи – установи, які перебувають на фінансуванні держави та відповідають за функціонування економічної та соціальної сфери, відіграють важливу роль в Україні, оскільки місцеве самоврядування, наука, культура, освіта та охорона здоров'я нерозривно пов'язані з рівнем розвитку держави та є показниками його добробуту.

В міській раді в умовах ринкової економіки значну роль відіграє бюджетне управління. При визначенні стратегії діяльності та ухваленні рішень важливим інструментом є вибіркова інформація про стан установи. Під час управління установою має бути ухвалене правильне управлінське рішення. Прийняття рішення – це вибір однієї з безлічі варіантів, що найбільше підходить для досягнення мети, та не заперечить чинному законодавству.

Звітність установи є джерелом інформації про поточний та перспективний економічний стан підприємства є основою всіх дій, що вживаються керівництвом. Основним показником оцінки діяльності підприємства є прибуток. Абсолютний обсяг прибутку визначає лише попередня оцінка ефективності управління.

Однією з основних завдань бухгалтерського обліку у бюджетних установах є забезпечення користувачів достовірною та своєчасною інформацією про активи бюджетної організації та джерелах їх формування, стан фінансової та господарської діяльності та фінансові результати цієї діяльності.

Величина прибутку, що відноситься до власного капіталу і фінансових результатів балансу (форма 1-дс), може показувати різний рівень ефективності управління установою.

До фінансового результату діяльності установи має інтерес керівника установи, розпорядників бюджетних коштів. Розмір фінансового результату визначає активність та ефективність діяльності бюджетної установи, адже вона здебільшого фінансується за рахунок бюджетних коштів (бюджетні асигнування), які має ефективно витратити та певні цілі.

Інформація відносно доходів та витрат суб'єктів державного сектору узагальнюється та відображається у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати». Форма звіту та порядок складання регламентується НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Залишок за субрахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» на кінець року визначається розрахунковим способом і може бути як кредитовим, так і дебетовим.

У кінці року залишок за субрахунком 5511 переводиться на субрахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та відображається в пасиві балансу (рядок 1420) у вигляді додатного чи від'ємного сальдо відповідно (рис. 2.10).

У пасиві балансу Заліщицької міської ради відображено:

на 01 січня 2020 р.: - 12544051 грн.;

на 01 січня 2021 р.: - 12735195 грн.;

на 01 січня 2022 р.: - 12919262 грн.

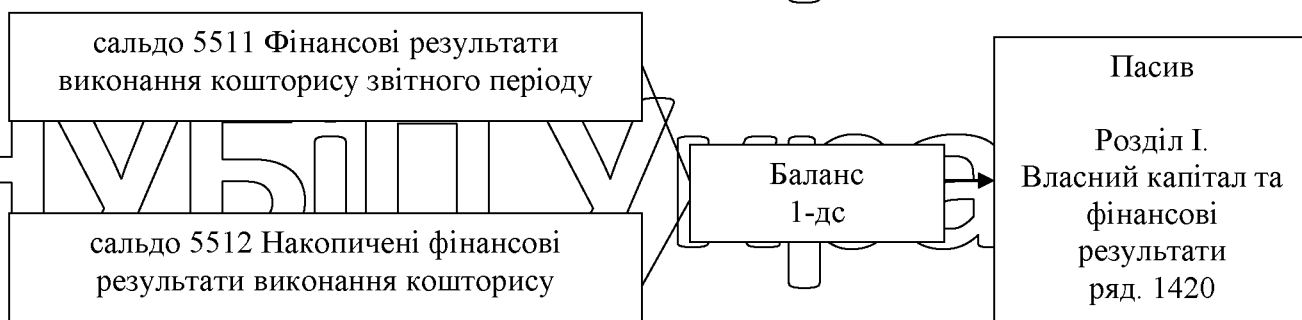


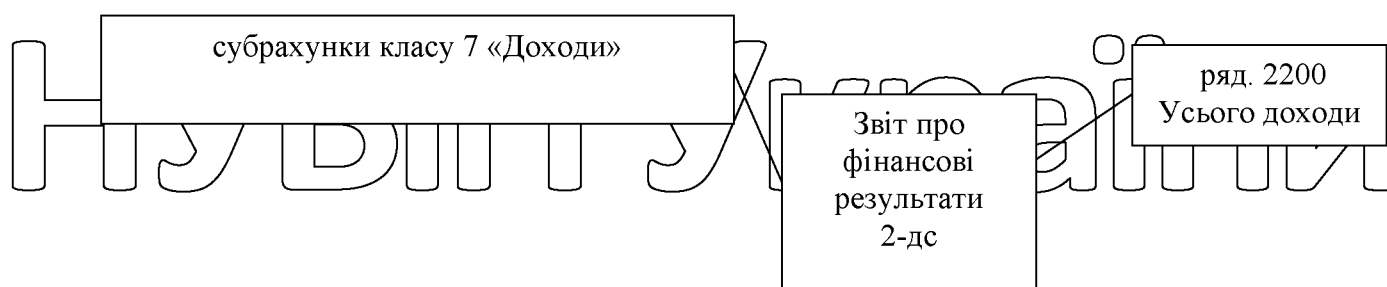
Рис. 2.10. Формування фінансового результату в балансі Заліщицької міської ради у 2019-2021 рр., грн.

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Фінансовий результат минулих звітних періодів (5512 Накопичені фінансові результати виконання кошторису) на початок звітного періоду може бути відкоригований на результат зміни облікової політики та у разі виправлення помилок минулих звітних періодів.

Форма № 2-дс Звіт про фінансові результати складається на підставі даних по субрахунках класу 7 «Доходи» та 8 «Витрати» (рис. 2.11).

Як і доходи, так і витрати у формі 2-дс представляються окрема за обмінними і необмінними операціями.



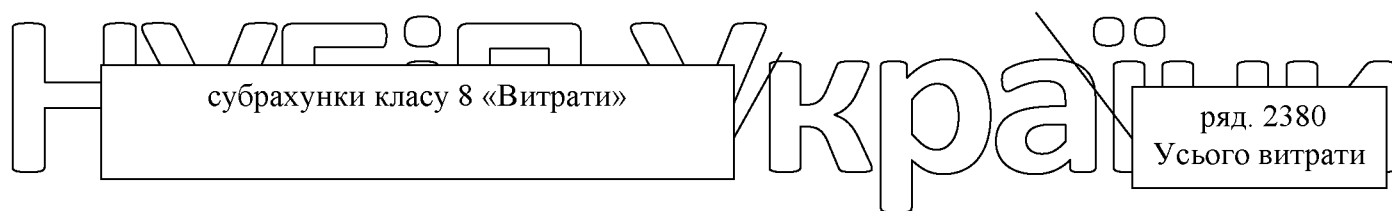


Рис. 2.10. Відображення доходів і витрат в формі 2-дс Заліщицької міської ради у 2019-2021 рр., грн.

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Протягом досліджуваного періоду доходи за обмінними операціями дорівнювали сумі витрат за обмінними операціями. Заплановані річні витрати відповідають величині призначених доходів.

Загальна сума витрат по ряд. 2380 має відповідати розміру видатків за функціональною класифікацією по ряд. 2520.

Витрати за обмінними операціями по ряд. 2290 мають дорівнювати загальній сумі витрат за елементами (розділ IV, ряд. 2890).

Різниця між отриманими доходами та понесеними витратами у звітному періоді відображається у ряд. 2390:

1) профіцит: доходи перевищують витрати (додатне значення);

2) дефіцит: доходи менші за витрати (від'ємне значення).

В звітному періоді можуть виникнути такі випадки, що потрібно буде коригувати фінансовий результат установи як за поточний так і за минулі роки.

Протягом досліджуваного періоду у 2019-2021 рр. доходи дорівнювали витратам. Отже, установа виконала кошторис у повному обсязі.

Таким чином, наостанок облік результатів виконання кошторисів передбачає відображення доходів, витрат і фінансових результатів за рік у формах фінансової та спеціальної звітності бюджетних установ.

За проведеним аналізом зроблено наступні висновки.

Облік доходів і витрат діяльності та фінансового результату Заліщицької міської ради у 2019-2021 рр. організовано у відповідності до національних

стандартів, призначених для бюджетних установ. Установою затверджено наказ про облікову політику, Робочих план рахунків та Графік документообороту.

Розглянуто субрахунки для обліку доходів, витрат та фінансового результату. Визначено основні бухгалтерські проведення з обліку доходів і витрат, як за обмінними, так і за необмінними операціями. Для обліку використовуються наступні реєстри, оборотні відомості за рахунками, картки рахунків, загальна оборотна відомість, меморіальні ордери (№ 2, № 7 та інші), Головна книга.

Облік доходів, витрат та фінансового результату дозволяє аналізувати та контролювати операції за доходами та витратами установи. Звітність установи складена відповідно до вимог законодавства та представляє достовірну інформацію про виконання кошторису бюджетною установою. У подальшому облікова інформація установи є джерелом для проведення аналізу та контролю фінансових результатів міської ради.

АНАЛІЗ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

НУБІП України

3.1. Методичні прийоми аналізу і внутрішнього контролю фінансових результатів

Рівень розвитку державного управління на містах вказує на системні проблеми управління та впливає на стан економічної безпеки в регіоні. Для покращення управління органами місцевого самоврядування необхідно застосовувати сучасні методичні прийоми аналізу та контролю фінансових результатів діяльності установи [39, с. 14].

Основним джерелом аналізу фінансових результатів є звітність установи. Ключовою особливістю аналізу фінансової звітності, як різновиду зовнішнього аналізу, є наявність типових методик, стандартів обліку та звітності, що визначає можливість встановлення алгоритмів, уніфікованих схем аналізу фінансового стану організації незалежно від її галузевої належності та специфіки господарської ситуації.

Метод аналізу – це системний комплексний підхід до вивчення результатів діяльності організації, вимірювання впливу на них окремих факторів, узагальнення матеріалів аналізу в вигляді висновків та рекомендацій на основі обробки інформації спеціальними методичними прийомами [15, с. 48].

Методичні прийоми аналізу – це система алгоритмів і правил, які гарантують ефективне застосування методу.

До методів, що найчастіше використовуються, аналізу фінансової звітності відносять методи, які представлено на рис. 3.1.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України



Рис. 3.1. Основні методичні прийоми аналізу фінансових результатів за даними фінансової звітності

Джерело: складено за даними [15, с. 52-56]

Далі розглянуто зміст представлених на рис. 3.1 методичних прийомів.

1) Розрахунок абсолютних, відносних та середніх величин. Абсолютні показники характеризують масштаб, обсяг, розмір досліджуваного процесу. Для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку використовують три види вимірників: натуральні, трудові, вартісні (грошові). Вартісний вимірник є узагальнюючим. На його основі побудовано інформацію бухгалтерської (фінансової) звітності організації.

Методика абсолютних показників є вивчення даних, як безпосередньо представлених у звітності, так і отриманих розрахунковим шляхом, наприклад:

а) показники, безпосередньо взяті із звітності;

б) абсолютне відхилення:

$$\Delta A = A1 - A0, \quad (3.1)$$

де ΔA – абсолютне відхилення;

$A1$ – абсолютне значення показника у звітному періоді;

$A0$ – абсолютне значення показника в базисному періоді.

в) алгебраїчна сума даних звітності (у випадках агрегування статей звітності).

$$\sum A_i = A1 \pm A2 \pm \dots \pm A_n. \quad (3.2)$$

Розрахунок відносних показників перетинається з іншими прийомами аналізу фінансової звітності: горизонтальним, вертикальним, коефіцієнтним аналізом та включає показники динаміки, структури та координації.

Середні величини (середні арифметичні, хронологічні) застосовуються при аналізі ділової активності та рентабельності для забезпечення сумісності даних різних форм звітності та розраховуються за класичними статистичними формулами.

2) Розрахунок фінансових коефіцієнтів. Фінансові коефіцієнти – це відносні показники фінансового становища організації, розраховані як відносини абсолютних показників чи його лінійних комбінацій. Виражаються у частках одиниці. Фінансові коефіцієнти дозволяють зіставляти результати діяльності різних організацій у часовому розрізі незалежно від масштабу абсолютних показників.

3) Порівняльний аналіз. Метод порівняння відноситься до логіко-економічних прийомів аналізу та є одним з основних в оцінці фінансового стану організації. Порівняння здійснюється і при застосуванні інших методичних прийомів (при розрахунку фінансових коефіцієнтів, абсолютних та відносних відхилень тощо).

До найбільш типових ситуацій застосування порівняння можна віднести:

- порівняння в рамках внутрішньогосподарського аналізу зведених показників звітності за окремими показниками з показниками інших установ, підрозділів;

- порівняння в рамках міжгосподарського аналізу показників даної організації з середньогалузевими та середніми загальногосподарськими даними;
- зіставлення фактичних показників із нормативними значеннями;
- порівняння показників звітного періоду з показниками минулих років;
- порівняння різних варіантів управлінських рішень для вибору найкращого.

4) Горизонтальний та вертикальний аналіз. Горизонтальний аналіз полягає у побудові аналітичних таблиць, у яких абсолютні показники звітності

доповнюються показниками динаміки, тому горизонтальний аналіз називають динамічним чи тимчасовим. Як показники динаміки розраховуються:

а) абсолютне відхилення;

б) темп зростання (ТрА), який показує, у скільки разів змінився показник:

$$\text{ТрА} = A1/A0. \quad (3.3)$$

в) темп приросту (ТпрА), який показує, на скільки відсотків змінився показник:

$$\text{ТпрА} = (A1 - A0) / A0 * 100\%. \quad (3.4)$$

Вертикальний аналіз ґрунтується на визначенні структури показників бухгалтерської звітності, тобто на виявленні частки окремих статей звітності у підсумковому показнику, тому вертикальний аналіз називають структурним.

Обов'язковим елементом вертикального аналізу є показники часток (питомих ваг), з яких можна оцінювати і прогнозувати структурні зміни у складі майна та джерел його формування.

Горизонтальний і вертикальний аналіз взаємно доповнюють один одного, і на практиці використовують аналітичні таблиці, що поєднують у собі обидва види аналізу. Оцінка даних дозволяє виявити та пояснити протиріччя між абсолютними та структурними змінами окремих показників.

За результатами проведених розрахунків формується аналітичний висновок, що містить кількісну та якісну оцінку виявлених змін статей балансу та їх частки у загальній величині коштів організації, причини виявлених змін та рекомендації щодо формування управлінських рішень.

5) Трендовий аналіз. Трендовий аналіз (аналіз тенденції розвитку) є різновидом горизонтального аналізу та полягає у порівнянні звітних значень показників бухгалтерської звітності з їх значеннями за ряд попередніх періодів та у визначенні тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів.

Трендовий аналіз виконує прогнозу функцію та дозволяє на основі виявлення закономірності зміни економічного показника в минулі періоди спрогнозувати величину показника у перспективі. Для побудови тренду

застосовується метод найменших квадратів, з урахуванням якого розраховується рівняння регресії як однієї з елементарних математичних функцій. Найпростіший варіант – побудова рівняння регресії у вигляді прямої, яка характеризує основну тенденцію зміни показника (зростання чи зниження) та середньорічний темп приросту (інтенсивність зміни). Підставляючи в отримане рівняння регресії номер прогнозованого року, можна розрахувати очікуване значення показника з урахуванням помилки відхилення.

Отже, представлені методичні прийоми є інструментарієм для здійснення аналізу фінансових результатів установи за певний проміжок часу із застосуванням даних фінансової звітності установи.

Далі розглянуто методичні прийоми контролю фінансових результатів установи. У світовій практиці накопичено великий досвід у сфері контролю, включаючи державний контроль. У Міжнародному професійному стандарті внутрішнього аудиту: контроль – будь-які дії менеджменту та інші сторони з управління ризиками та підвищення ймовірності досягнення поставлених цілей та виконання завдань [37, с. 271]. У цьому визначенні однозначно зроблено акцент на два взаємопов'язані аспекти – управління ризиками та досягнення цілей. Внутрішній аудит відповідно до стандартів сприймається як незалежна, ефективна об'єктивність консультативної діяльності, службова додаткова вартість та підвищена робота організації. Він допомагає організації застосування своїх цілей систематичного та впорядкованого підходу до оцінки та збільшення процесів управління ризиками, контролю та управління процесами.

Маючи праці даних авторів, до завдань внутрішнього контролю фінансових результатів слід віднести:

- 1) формування фінансових результатів відповідно до правил бухгалтерського обліку;
- 2) забезпечення достовірності показників бухгалтерської звітності;
- 3) формування фінансових результатів відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

4) забезпечення точності та повноти інформації, що формує фінансовий результат;

5) забезпечення прозорості, оптимальної деталізації та класифікації даних, що формують фінансовий результат. Забезпечення можливості аналізу показників, що формують фінансові результати з метою підвищення ефективності управлінського обліку, прогнозування та поточного управління фінансовими результатами;

6) пошук резервів та можливостей збільшення прибутку організації [39, с. 68].

Методика внутрішнього контролю фінансових результатів ґрунтується на проведенні перевірок та використання контрольних процедур на етапі формування

– доходів від основної та іншої діяльності;

– витрат від основних видів діяльності та інших;

– правильності розрахунку прибутку і чистого прибутку [73, с. 203].

При організації внутрішнього контролю фінансових результатів важливе значення має правильне встановлення послідовності включення до контрольного процесу взаємопов'язаних етапів цієї системи (спостереження, перевірки, збору, систематизації, узагальнення інформації та інших).

Сукупність організаційних аспектів, методичних та технічних прийомів, які здійснюються за допомогою певних процедур, складає процес внутрішнього контролю, практичне здійснення аудиту фінансових результатів економічного суб'єкта. Цей процес включає організаційну стадію, методико-технологічну стадію та завершальну стадію.

Для успішної реалізації внутрішньому контролеру (аудитору) бюджетної установи доцільно розробити модель змісту процесу контролю, включити аспекти наукової організації контролю, управлінські аспекти процесу контролю та якості його проведення, аспекти оцінки ефективності аналізу і контролю фінансових результатів.

Необхідно підкреслити, що нерационально та неефективно побудований внутрішній контроль фінансових результатів організації може призвести до виявлення викривлень, фальсифікацій, що надалі може негативно вплинути на прийняття управлінських рішень користувачами [39, с. 44].

Серед проблем внутрішнього контролю фінансових результатів виділяють та конкретизують такі елементи:

- нестабільність законодавчої бази;
- формальний підхід до проведення аудиту;
- використання шаблонного підходу в процесі аудиту об'єкта перевірки;
- недостатній рівень розуміння аудитором діяльності організації.

Повнота і якість інформації, що міститься в системі звітності, оперативність та адресність її подання значною мірою, визначають не тільки якісний рівень контрольного процесу формування фінансових результатів діяльності, що здійснюється в поточному періоді, а й ефективність стратегічного управління економічним суб'єктом протягом тривалого часу.

Таким чином, представлені методичні прийоми аналізу і контролю доцільно застосовувати при аналітичних та контрольних процедурах щодо фінансового результату установ, фінансування яких здійснюється за рахунок бюджетних коштів.

3.2. Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів й ефективність їх використання

Джерелом аналізу виступає звітність, яка представлена в Додатках А.2 і А.3. За вищенаведеною методикою у п. 3.1 даного розділу здійснено вертикальний і горизонтальний аналіз доходів Заліщицької міської ради у 2019-2021 рр., що показано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Вертикальний і горизонтальний аналіз доходів Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр., грн.

Показники	на 31.12. 2019 р.		на 31.12. 2020 р.		на 31.12. 2021 р.		Відхилення (2021 р. від 2019 р.)		
	грн.		грн.		грн.		грн.	у%	ТЕМП ЗМІН, %
	1	2	3	4	5	6			
Доходи від обмінних операцій всього, у т.ч.:	44355666	99,00	44326587	99,01	44428683	99,03	73017	-0,02	0,16
бюджетні асигнування	44355622	99,00	44326560	99,01	44428602	99,03	72980	0,02	0,16
доходи від продажу активів	44	0,0001	27	0,0001	81	0,0001	37	0,00	84,09
Доходи від необмінних операцій всього, у т.ч.:	446233	1,00	445332	0,99	436621	0,97	-9612	-0,02	-2,15
трансферти	446233	1,00	445332	0,99	436621	0,97	-9612	-0,02	-2,15
Разом доходи	44801899	100	44771919	100,00	44865304	100,00	63405	0	0,14

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Отже, за аналізований період у структурі доходів найбільшу частку мають доходи за обмінними операціями, зокрема бюджетні асигнування – вище 99%. 1% мають доходи за необмінними операціями – трансферти. За аналізований період бюджетні асигнування зросли на 72980 грн. або на 0,16% порівняно до 2019 р. Трансферти скоротились на 9612 грн. або на 2,15%. Отже, основне джерело доходів – обмінні операції, зокрема бюджетні асигнування.

В табл. 3.2 представлено вертикальний і горизонтальний аналіз витрат Заліщицької міської ради у 2019-2021 рр. за розподілом по виду операцій.

Таблиця 3.2

Вертикальний і горизонтальний аналіз витрат Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр., грн.

Показники	на 31.12. 2019 р.		на 31.12. 2020 р.		на 31.12. 2021 р.		Відхилення (2021 р. від 2019 р.)		
	грн.		грн.		грн.		грн.	у %	темп змін, %
	1	2	3	4	5	6			
Витрати за обмінними операціями всього, у т.ч.:	44355666	99,00	44326587	99,01	44428683	99,03	73017	0,02	0,16
виконання бюджетних програм	44340458	98,97	44309135	98,97	44408019	98,98	67561	0,01	0,15
інші витрати	15208	0,03	17452	0,04	20664	0,05	5456	0,01	35,88
Витрати за необмінних операцій всього, у т.ч.:	446233	1,00	445332	0,99	436621	0,97	-9612	-0,02	-2,15
трансферти	446233	1,00	445332	0,99	436621	0,97	-9612	-0,02	-2,15
Разом витрати	44801899	100,00	44771919	100,00	44865304	100,00	63405	0	0,14

Джерело: розраховано і складено за даними звіту Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Отже, за аналізований період у структурі витрат Заліщицької міської ради найбільшу частку мають витрати за обмінними операціями, зокрема виконання бюджетних програм – 98,97% у 2019 р., 98,97% у 2020 р. і 98,98% у 2021 р. В межах 0,97-1% перебувають витрати за необмінними операціями – трансферти.

За аналізований період зросли витрати за обмінними операціями – на 73017 грн. або на 0,16% порівняно до 2019 р. Витрати на виконання бюджетних програм зросли на 67561 грн. або на 0,15%. Загальна величина витрат зросла на 63405 грн. або на 0,14% порівняно до 2019 р.

Склад і структуру видатків за функціональною класифікацією представлено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Вертикальний і горизонтальний аналіз витрат Заліщицької міської ради за функціональною класифікацією у 2019-2021 рр., грн.

Показники	на 31.12. 2019 р.		на 31.12. 2020 р.		на 31.12. 2021 р.		Відхилення (2021 р. від 2019 р.)		
	грн.		грн.		грн.		грн.	у %	темп змін, %
	1	2	3	4	5	6			
Витрати на виконання загальнодержавних функцій	19895622	44,41	19888852	44,42	19822759	44,18	72863	-0,23	-0,37
Витрати на житлово-комунальне господарство	24761077	55,27	24752357	55,29	24882545	55,46	121468	0,19	0,49
Витрати на духовний і фізичний розвиток	145200	0,32	130710	0,29	160090	0,36	14800	0,03	10,19
Разом витрати	44801899	100	44771919	100	44865304	100	63405	0	0,14

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

У складі видатків бюджету за функціональною класифікацією зменшується величина витрат на виконання загальнодержавних функцій – на 72863 грн. або на 0,37% порівняно до величини 2019 року. Зростає витрати на житлово-комунальне господарство – на 121468 грн. або на 0,49%. Витрати на духовний та фізичний розвиток зросли на 14800 грн. або на 10,19% до показника 2019 року.

Проаналізовано структуру видатків за функціональною класифікацією, що представлено на рис. 3.2.

Отже, за питомою вагою переважають витрати на ЖКГ із часткою 55,27% у 2019р., 55,29% у 2020 р. і 55,46% у 2021 р. Знижується частка витрат на виконання загальнодержавних функцій на 0,37 відсоткових пунктів. Не значною є частка витрат на духовний і фізичний розвиток – менше 1%, проте вони зросли в грошовому вимірі.

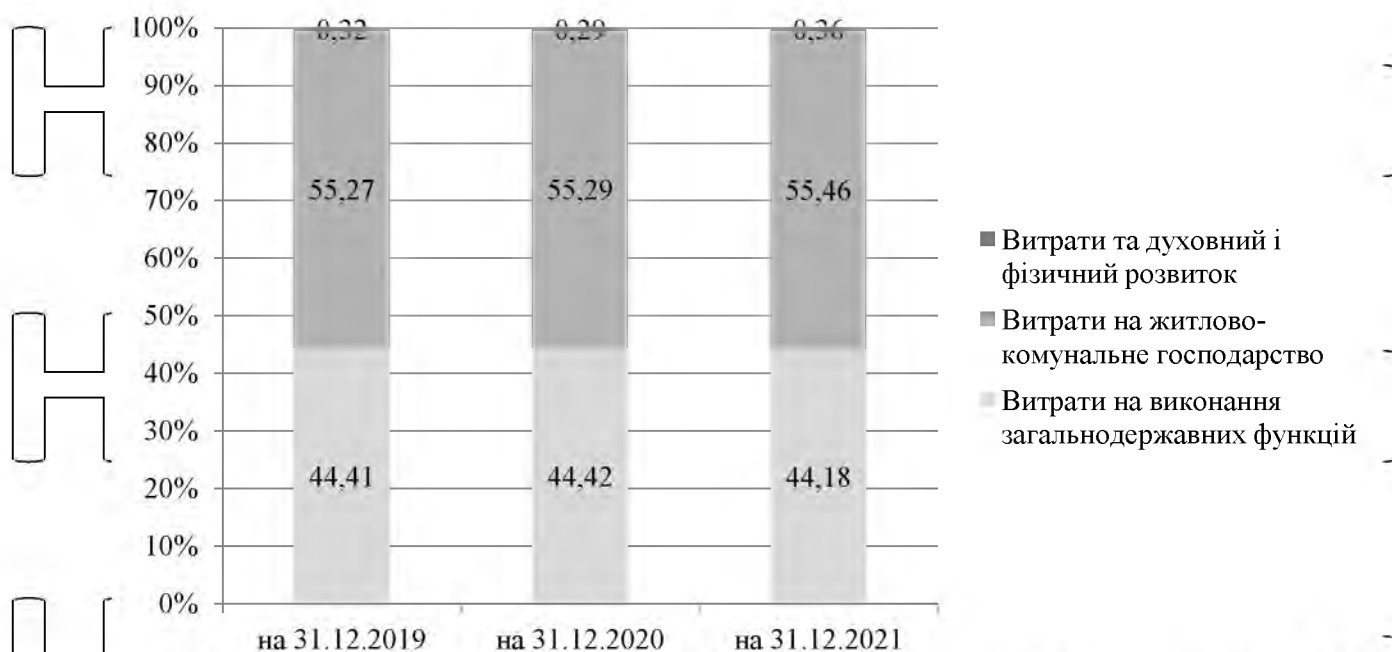


Рис. 3.2. Структура видатків за функціональною класифікацією Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр., %

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Отже, за питомою вагою переважають витрати на ЖКГ із часткою 55,27% у 2019р., 55,29% у 2020 р. і 55,46% у 2021 р. Знижується частка витрат на виконання загальнодержавних функцій на 0,37 відсоткових пунктів. Не значною є частка витрат на духовний і фізичний розвиток – менше 1%, проте вони зросли в грошовому вимірі.

На наступному етапі проаналізовано склад і структуру витрат за основними елементами, де джерелом виступає IV розділ Звіту про фінансові результати (Додаток А.3). Ці витрати відносяться до витрат за обмінними операціями. Склад і структуру видатків за елементами класифікацією представлено в табл. 3.4.

Витрати за елементами зросли на 73017 грн. або на 0,16% порівняно до 2019 року. В складі витрат за елементами зростають інші витрати – на 5456 грн. (35,88%). Амортизація зросла на 13923 грн. або на 3,39%.

Таблиця 3.4

Вертикальний і горизонтальний аналіз витрат Заліщицької міської ради за елементами у 2019-2021 рр., грн.

Показники	на 31.12. 2019		на 31.12. 2020		на 31.12. 2021		Відхилення (2021 р. від 2019 р.)		
	грн.		грн.		грн.		грн.	у %	темп змін, %
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Витрати на оплату праці	13935236	31,46	13951202	31,47	13895667	31,28	59569	-0,19	-0,43
Відрахування на соціальні заходи	2930600	6,61	2929753	6,61	2818882	6,34	-112218	-0,26	-3,83
Матеріальні витрати	27583405	62,19	27011759	60,94	27268830	61,38	-314575	-0,81	-1,14
Амортизація	411217	0,93	416421	0,94	425140	0,96	13923	0,03	3,39
Інші витрати	15208	0,03	17452	0,04	20664	0,05	5456	0,01	35,88
Разом	44355666	100	44326587	100	44428683	100	73017	0,00	0,16

Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Скорочення витрат за елементами відбулось за наступними статтями:

- витрати на оплату праці скоротились на 59569 грн. (або на 0,43%);
- відрахування на соціальні заходи скоротились на 112218 грн. або на 3,83%;
- матеріальні витрати скоротились на 314545 грн. або на 1,14%.

Отже, більшість статей витрат за елементами (за обмінними операціями) мають тенденцію до скорочення за останні три роки.

Проаналізовано структуру видатків за елементами (за обмінними операціями), що представлено на рис. 3.3.

У складі витрат за елементами зростає питома вага амортизації (на 0,03 відсоткових пунктів) і питома вага інших витрат (на 0,01 в.п.). Скорочується питома вага матеріальних витрат (на 0,81 в.п.), витрат на оплату праці (на 0,19 в.п.) і відрахувань на соціальні заходи (на 0,26 в.п.).

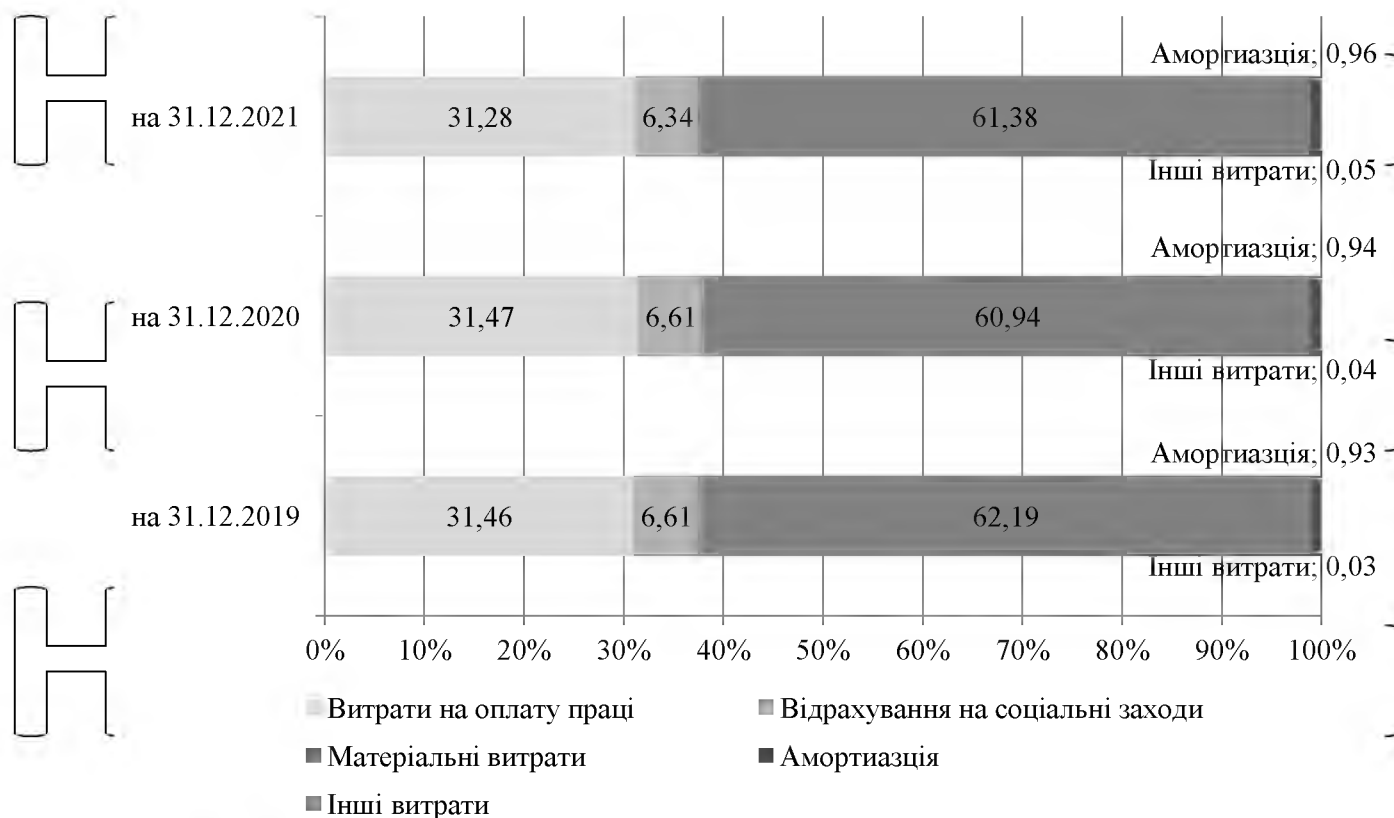


Рис. 3.3. Структура видатків за елементами Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр., %
Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Таким чином, проведений аналіз показав, що витрати установи зростають. Зростання відбувається у витратах за обмінними операціями. Основна частка доходів представлена бюджетними асигнуваннями, а основна частка витрат – витрати за обмінними операціями, зокрема на виконання загальнодержавних функцій.

На наступному етапі проаналізовано динаміку фінансового результату, який представлено в балансі в ряд. 1420. Фінансовий результат установи протягом аналізованого періоду приймає від'ємне значення, як це показано на рис. 3.4.

Від'ємне значення з накопичуваним залишком обумовлено виконання бюджету минулих періодів з дефіцитом, тобто було не виконання кошторису.

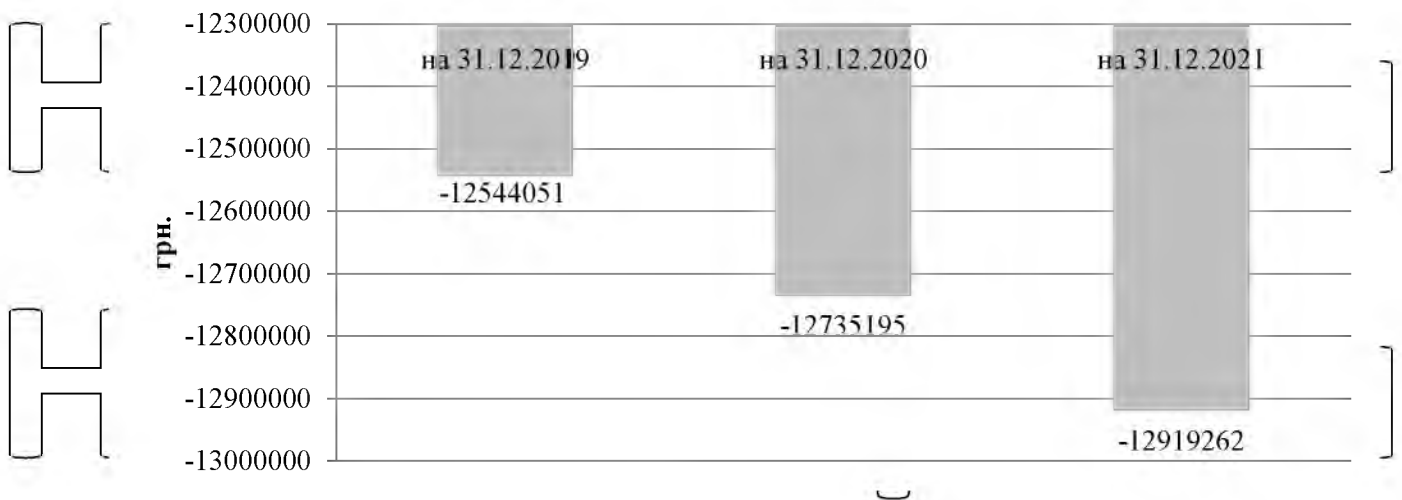


Рис. 3.4. Динаміка фінансового результату (ряд. 1420 балансу) у 2019-2021 рр., грн.
Джерело: розраховано і складено за даними звітності Заліщицької міської ради за 2019-2021 рр.

Така ситуація вимагає посилення аналізу та контролю доходів, витрат та фінансового результату установи. Внутрішній контроль в бюджетній установі має бути включений до постійної, автономної та ефективно працюючої, всеосяжної, організованої системи, тобто до структурно впорядкованої організаційної системи. Внутрішній контроль є складовою управління – він може охоплювати економічні, технічні, фінансові та бухгалтерські, юридичні та організаційні проблеми бюджетної установи.

3.3. Внутрішній контроль доходів, витрат та фінансових результатів підприємства

В установі прийнято Стандарт внутрішнього контролю, згідно з яким в установі функціонує контрольно-ревізійний відділ, який здійснює перевірки діяльності Заліщицької міської ради. Відповідно до Стандарту внутрішнього контролю внутрішній контроль – це інструмент управління, використовуваний щоб одержати розумної впевненості у цьому, що мети управління досягнуто.

Стандартом внутрішнього контролю затверджено склад контрольно-ревізійного відділу (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Склад контрольно-ревізійного відділу Заліщицької міської ради

Джерело: складено за даними Заліщицької міської ради

Чисельність відділу складає 5 штатних одиниць. Відповідальність за відповідність та ефективність внутрішнього контролю лежить на керівництві контрольно-ревізійного відділу. Контрольно-ревізійний відділ створено з метою раннього попередження про виникнення несприятливих явищ та ризиків в установі.

Відділ діє на підставі Положення про контрольно-ревізійний відділ. В ньому визначено мету, завдання, повноваження і функції співробітників відділу.

Начальником Відділу складаються плани контрольних перевірок, які погоджуються з керівництвом та ним затверджуються наказом із додаванням до

Наказу графіків здійснення контрольних процедур. Безпосередньо контрольний

процес контрольно-ревізійного відділу Заліщицької міської ради передбачає безперервне спостереження за фінансовим станом, якістю наданих послуг, ефективністю використання та законністю витрачання бюджетних коштів,

контроль відбувається також на етапі складання кошторису і закінчується аналізом його виконання.

За допомогою тестування проведено оцінку внутрішнього контролю Заліщицької міської ради. Процедурні моменти контролю якості роботи

контрольно-ревізійного відділу повинні ґрунтуватися на застосуванні «Тестів якості роботи служби внутрішнього контролю».

Таблиця 3.5

Тест якості внутрішнього контролю Заліщицької міської ради

Питання	Відповідь (так/ні)	Примітка
Служба внутрішнього контролю працює на основі розробленого та затвердженого положення про службу внутрішнього контролю, в якому затверджено коло обов'язків та повноважень його співробітників	так	
Посадові інструкції прийняті за кожним співробітником служби внутрішнього контролю	так	
Начальника відділу внутрішнього контролю призначено вищим керівництвом установи	так	
Працівники служби внутрішнього контролю мають повноваження звертатися до будь-якого співробітника установи за відповідними роз'ясненнями в усній чи письмовій формі	так	За згодою та дозволом начальника відділу
Працівники служби мають повноваження звертатися за консультаційною підтримкою до третіх осіб та сторонніх організацій	так	За згодою та дозволом начальника відділу
Досвід та кваліфікація співробітників служби зіставлені відповідно до покладених на них обов'язків	ні	
Співробітники відділу постійно підвищують професійні навички	ні	1 раз на 2-3 роки через відсутність фінансування
Керівник служби надає методологічну допомогу у вирішенні виявлених проблем	так	
Після проведення внутрішнього контролю чи скорочуються втрати в окремих відділах	так	
Після винесення невідповідності чи встановлюються терміни усунення проблем	так	
Після винесення невідповідності чи контролюється усунення проблем	так	

Джерело: розраховано і складено за даними Заліщицької міської ради

Отже, тестування якості внутрішнього контролю Заліщицької міської ради показало наступне. Робота служби внутрішнього контролю документується та відображається у протоколах. Керівник служби здійснює розробку планів роботи служби, плани проведення перевірок, ревізій, інвентаризацій, затверджує плани роботи спеціалістів служби та забезпечує контроль за їх виконанням.

Керівник служби організує розробку та обговорення результатів перевірок, розробляє практичні заходи щодо усунення недоліків, виявлених у ході проведення перевірок структурних підрозділів та служб підприємства, а також розробляє заходи щодо вдосконалення процесу перевірок та контрольної роботи.

Важливим інструментом внутрішнього контролю є щорічне (за три місяця до дати балансу) проведення інвентаризації згідно з наказом вищого керівництва, що дозволяє забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Під час інвентаризації встановлюється фактична наявність активів інвентаризації, перевіряється й документально підтверджується наявність доходів і витрат, їх стан, відповідність критеріям визнання та оцінка. Водночас забезпечується перевірка повноти відображення доходів і витрат. Оформлені матеріали інвентаризації передають для перевірки до бухгалтерії закладу, де визначають її результати.

Джерелами інформації для контролю виступали: кошториси, Положення про облікову політику, первинні документи, облікові реєстри; фінансова звітність, акти попередніх ревізій і перевірок. Методи перевірки: документальна (перевірка документів за формальними ознаками; перевірка документів за змістом; арифметична перевірка документів; нормативна перевірка документів); фактична (контроль за наявністю готівки, оборотних і необоротних активів шляхом проведення інвентаризації, застосування норм витрат сировини і матеріалів та ін.

Отже, служба внутрішнього контролю Заліщицької міської ради дозволяє визначити правомірність витрат коштів, проконтролювати стан і достовірність даних бухгалтерського обліку доходів і витрат, виявити недоліки і порушення у визначені фінансових результатів.

Єдине, на що слід звернути увагу, так це на недофінансування підвищення кваліфікації співробітників відділу внутрішнього контролю, через що вони проходять підвищення кваліфікації не частіше 1 разу на 2 роки. Плинність у відділі відсутня. Стаж роботи працівників у відділі більше 10 років.

Враховуючи низьку плінність у відділі, слід організувати частіше заходи з підвищення кваліфікації працівників.

Доведено, що в практичній діяльності міської ради потрібно окреслювати завдання контролю фінансових результатів залежно від періоду проведення контролю (попередній, поточний та наступний) та об'єктів контролю, у складі яких виділено загальний об'єкт контролю, яким постають фінансові результати й допоміжні об'єкти контролю – доходи та витрати, що формують кінцевий фінансовий результат, які поділені на аналітичні об'єкти контролю для отримання суб'єктами управління найбільш точних результатів на кожному етапі діяльності підприємства. Акцентовано увагу на важливості для суб'єктів управління міської ради результатів оперативного внутрішнього контролю, що проводять у вигляді спостережень і перевірок планування показників діяльності установи, порядку формування доходів та витрат.

Для забезпечення ефективності взаємодії органів внутрішнього контролю в Заліщицькій міській раді запропоновано перелік внутрішніх нормативних документів, що визначають порядок здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів для кожного суб'єкта контролю.

Розроблено «Положення про службу внутрішнього контролю», що визначає порядок її функціонування з огляду на особливості діяльності, «Інструкцію з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів ревізійною комісією», що містить методику проведення наступного внутрішнього контролю фінансових результатів, типовий план і програму внутрішнього контролю фінансових результатів за стадіями (організація, здійснення й узагальнення результатів внутрішнього контролю).

3.4. Узагальнення результатів аналізу і внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів

За отриманими результатами від аналізу і внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення формування та використання фінансових результатів розроблено деякі рекомендації.

Для вдосконалення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів і враховуючи оновлення нормативної бази та у відповідності до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» для служби внутрішнього контролю Задіщицької міської ради розроблено рекомендації з процедури етапів аналітичної діяльності, які представлено на рис. 3.6.



Рис. 3.5. Етапи аналізу доходів, витрат та фінансових результатів

Джерело: розроблено автором
Службі внутрішнього контролю Задіщицької міської ради надано рекомендації здійснювати аналіз доходів та витрат (видатків) за даними фінансової та бюджетної звітності за наступними напрямками:

- структурно-динамічний аналіз доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями;
- структурно-динамічний аналіз доходів та видатків загального та спеціального фонду;
- динамічний аналіз видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та економічної класифікації видатків;

– структурно-динамічний аналіз елементів витрат за обмінними операціями; співвідношення доходів від обмінних операцій до витрат за обмінними операціями, з метою визначення ефективності використання бюджетних ресурсів.

Зауважимо, що фінансова звітність, в тому числі звіт про фінансові результати складається щоквартально і в кінці року. З огляду на це, аналіз доходів та витрат потрібно здійснювати як щоквартально, так і в кінці року.

Так для підвищення ефективності реалізації контрольних процедур Служби внутрішнього контролю Заліщицької міської ради запропоновано використовувати розроблену Відомість результатів зустрічної перевірки для співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів закладу з метою документального підтвердження (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

Відомість результатів зустрічної перевірки кошторису по загальному фонду Заліщицької міської ради на 2021 рік

Документ	Показник	Сума, грн.	Документ зустрічної перевірки	Показник	Сума, грн.	Відхилення
Кошторис на 2021 р. за загальним фондом	Надходження	44865304	Лімітна довідка про бюджетні асигнування та кредитування План асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду на 2021 рік	Усього видатків ЗФ бюджету	44865304	—
	Видатки	44865304		Разом видатків на 2021 рік	44865304	—

Джерело: розроблено автором

За таким підходом контроль формування кошторису передбачає перевірку відповідності суми асигнувань, зазначеної в кошторисі, показникам лімітної

довідки про бюджетні асигнування, доведеної обласним фінансовим органом, а також плану асигнувань установи. В даному випадку відхилення не виявлені.

Отже, здійснення процесу внутрішнього контролю за розглянутими аспектами дозволить сформувати належне інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом, своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки.

В умовах безперервного вдосконалення бюджетного обліку для ефективної роботи необхідною є методологічна підтримка на регіональному та державному рівні, глибокі знання та висока кваліфікація і сучасна автоматизація облікового процесу. З метою вдосконалення обліку доходів та витратків у міській раді та інших бюджетних установах Чортківського району пропонуємо застосування автоматизованої системи бухгалтерського обліку на базі «Master:Комплексний облік для бюджетних установ», яка є сучасним українським програмним продуктом для автоматизації обліку та аналізу. Основні системні можливості програми наступні:

- 1) Кошториси. Виконання бюджету. Облік фінансування. Формування звітності.
- 2) Облік фінансово-господарських операцій, основних засобів, НМА, МППМ.
- 3) Кадри та Заробітна плата
- 4) Інтеграція з Держказначейством.
- 5) Інтеграція з Prozorro та Є-data.

Конфігурація «Master:Комплексний облік для бюджетних установ» є готовим рішенням більшості ділянок бухгалтерського обліку бюджетної установи. Наприклад, облік фінансування передбачає складання кошторису доходів та витрат на рік з помісячною або поквартальною розбивкою; здійснення коригувань до кошторису; одержання різних звітів тощо.

Таким чином, запропонована комплексна інформаційна система автоматизованого бухгалтерського обліку з використанням конфігурації

«Master: Комплексний облік для бюджетних установ» дозволить бюджетній установі скоротити час на ведення обліку господарських операцій, у будь-який термін мати оперативну інформацію про доходи та витрати, всебічно контролювати процес бухгалтерського обліку та приймати необхідні управлінські рішення.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

ВИСНОВКИ

НУБІП України

За проведеним дослідженням зроблено основні висновки за поставленими дослідницькими завданнями.

НУБІП України

Дослідження теоретичних основ формування фінансових результатів дозволило визначити наступне. Фінансовий результат підприємства з економічної точки зору – це різниця між тим, що отримало підприємство за виконану господарську операцію, або кілька операцій, і тим самим, що фактично підприємство витратило на них у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також використання цієї позитивної різниці протягом операційного циклу.

НУБІП України

Діяльність, яку здійснюють підприємства, незалежно від їх форм власності, організаційно-правових форм та видів діяльності, закінчується певним фінансовим результатом. Останній може становити прибуток, збиток чи нульову суму. Фінансові результати відображають мету діяльності установи, її прибутковість і є вирішальними для підприємства. Фінансові результати підприємств можна класифікувати за багатьма ознаками. Усі вони мають інформаційну цінність для керівного складу підприємств.

НУБІП України

Здійснене порівняння НП(С)БО, РП(С)БОДС та МСБО з відображення у звітності доходів, витрат і фінансових результатів надає можливість впевнитися, що окремі положення П(С)БО повторюють правила МСБО; певні вимоги П(С)БО не виділені окремо в міжнародних стандартах, але вони перебувають в їх рамках, адже здебільшого зумовлені національними особливостями економічних відносин; деякі положення, які розкриті в МСБО, відсутні в П(С)БО і запропоновані до визначення.

НУБІП України

Дослідження обліку фінансових результатами діяльності Заліщицької міської ради – органу місцевого самоврядування міста – дозволив зробити наступні висновки.

НУБІП України

Основним вагомим джерелом доходів Заліщицької міської ради є бюджетні асигнування, що є доходами від обмінних операцій, на виконання

установою своїх повноважень. Аналогічно установа здійснює діяльність, визначену для неї законодавством і положенням (статутом) і за рахунок надходжень від надання нею платних послуг та робіт.

Облік доходів здійснюється за накопичувальним підсумком з початку року і до його завершення на пасивних рахунках Класу 7 «Доходи», у яких відсутній залишок, адже вони підлягають закриттю в кінці звітного періоду на рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду».

Облікове забезпечення витратів Заліщицької міської ради надає інформацію про фактичні та касові видатки за КЕКВ, а також за кожним видом послуг. Облік витратів Заліщицької міської ради організовано за їх видами, а саме: залежно від джерела покриття: видатки загального та спеціального фонду; залежно від етапу руху коштів: касові (виплати з реєстраційних рахунків безготівковим шляхом) і фактичні (кінцеві витрати установи); за бюджетною класифікацією: програмна класифікація і економічна класифікація.

Отже, облік доходів і витрат організовано відповідно вимог НП(С)БО 124 «Доходи» і НП(С)БО 135 «Витрати», затверджені в Україні в рамках виконання плану заходів, передбачених Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, у переважній частині відповідають міжнародним стандартам. Закриття доходів і витрат здійснюється за вимогами пп. 6.1 і 6.2 Типової кореспонденції рахунків для бюджетних установ і відображають меморіальним ордером 7. Дані з меморіальних ордерів переносяться до книги «Журнал-головна» і реєстрів аналітичного обліку. На їх підставі складається форма 2-дс «Звіт про фінансові результати».

Облік доходів, витрат та фінансового результату дозволяє аналізувати та контролювати операції за доходами та витратами установи. Звітність установи складена відповідно до вимог законодавства та представляє достовірну інформацію про виконання кошторису бюджетною установою. У подальшому облікова інформація установи є джерелом для проведення аналізу та контролю фінансових результатів міської ради.

Облік доходів і витрат Заліщицької міської ради організовано з урахуванням законодавчих змін: доходи і витрати бюджетних установ поділено виходячи із сутності операції, у результаті якої вони були отримані, на доходи і витрати за обмінними та необмінними операціями, поряд з цим використовується бюджетна класифікація.

Аналіз складу і структури доходів та витрат показав, що витрати установи зростають. Зростання відбувається у витратах за обмінними операціями. Основна частка доходів представлена бюджетними асигнуваннями, а основна частка витрат – витрати за обмінними операціями, зокрема на виконання загальнодержавних функцій.

Для підвищення ефективності реалізації контрольних процедур запропоновано використовувати розроблену Відомість результатів зустрічної перевірки для співставлення даних первинних та інших документів з метою документального підтвердження. Це дозволяє сформувати належне інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом, своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки.

Здійснення процесу внутрішнього контролю за розглянутими аспектами дозволило сформувати належне інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом, своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. Правильна організація процесу аналізу та внутрішнього контролю доходів і витрат та фінансового результату Заліщицької міської ради сприятиме чіткому документуванню операцій, своєчасній та повній реєстрації даних обліку в реєстрах, правдивому відображенню інформації у звітності, а також забезпечить дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів.