

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Організаційно-методичні та практичні аспекти облікового
відображення та контролю доходів закладу вищої освіти**

Виконала:

Галун Єлизавета Сергіївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Олександр Володимирович
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

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

Суми – 2023

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » листопада

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Галун Єлизаветі Сергіївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Організаційно-методичні та практичні аспекти облікового відображення та контролю доходів закладу вищої освіти

2. База практичного дослідження:

Сумський національний аграрний університет м. Суми

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

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

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

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

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

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

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

дослідити понятійну сутність категорії «дохід», як об'єкта обліку;
вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;
навести організаційно – економічну характеристику досліджуваного підприємства;
розкрити стан організації обліку і аудиту доходів закладу вищої освіти;
визначити особливості методики обліку і аудиту доходів навчального закладу;
надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і аудиту доходів в умовах функціонування досліджуваного закладу;
сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Єлизавета ГАЛУН

Керівник роботи

Олександр НАЗАРЕНКО

Перевірку на автентичність проведено.
Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Надія БАРАНИК

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Галун Є.С. Організаційно-методичні та практичні аспекти облікового відображення та контролю доходів закладу вищої освіти.

Кваліфікаційна робота зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування», СНАУ, Суми – 2023р. – Рукопис.

Облік і контроль доходів закладу вищої освіти є важливою складовою системи управління фінансово-господарською діяльністю. Вони дозволяють забезпечити своєчасне і достовірне відображення доходів у бухгалтерській звітності, а також запобігти втратам і непродуктивним витратам.

В кваліфікаційній роботі розглянуто теоретичні аспекти формування категорії «дохід», її інтерпретацію а також приділено увагу внутрішньому аудиту доходів закладу вищої освіти.

Вдосконалено інтерпретацію категорії «дохід», що досліджується весь період з моменту становлення економіки, в якій, на відміну від визначень науковців, деталізовано види діяльності, при здійсненні яких можна отримати дохід. У зв'язку із відсутністю в законодавстві чіткого формулювання, запропоновано визначення внутрішньому аудиту доходів закладу вищої освіти – це незалежна та об'єктивна діяльність щодо правильності планування та обліку доходів, ефективності використання грошових коштів, своєчасне виявлення помилок, а також пошук можливостей щодо збільшення фінансування закладу освіти

Здійснено ознайомлення із законодавчою базою, яка регулює правильність та законність визначення доходу, його оцінку, порядок обліку та проведення внутрішнього аудиту доходів навчального закладу.

Досліджено організаційно-економічну характеристику університету. Проаналізовано вартість та структуру активів у 2020-2022 роках. Розраховано показники ліквідності та платоспроможності.

Наявність відділу внутрішнього аудиту дає можливість керівництву весь час контролювати результати діяльності, отримані доходи, показники, що обумовлюють їх динаміку, і беручи до уваги проблемні місця, коригувати свої дії.

Розглянуто теоретико-методологічні засади та практичні аспекти впровадження внутрішнього аудиту доходів, а також зазначено напрями вдосконалення його проведення.

Проаналізовано класифікацію доходів закладу освіти у розрізі загального та спеціального фонду, що дає можливість розмежовувати їх за видами надходжень та дає змогу удосконалити процес обліку.

Обґрунтовано позитивні аспекти запровадження діджиталізації обліку доходів, особливості впровадження ризик-орієнтованого планування внутрішнього аудиту доходів за допомогою факторів відбору, а також представлено практичний приклад визначення ступеню пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів із зазначенням можливих ризиків.

Запропоновано у застосування тест внутрішнього аудиту та наведено приклад проведення SWOT-аналізу, за допомогою якого можна виявляти та концентрувати увагу на перевагах та недоліках в процесі прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: дохід, внутрішній аудит, діджиталізація, ризик-орієнтоване планування, SWOT-аналіз.

ANNOTATION

Halun Yelyzaveta. Organizational, methodological and practical aspects of accounting and control of income of higher education institutions.

Qualification work in the specialty 071 "Accounting and taxation", SNAU, Sumy - 2023r. - Manuscript.

Accounting and control of income of higher education institutions is an important component of the financial and economic management system. They allow for timely and accurate reflection of income in financial statements, as well as to prevent losses and unproductive expenses.

In the qualification work, the theoretical aspects of the formation of the category "income", its interpretation, and also attention is paid to the internal audit of income of higher education institutions.

The interpretation of the category "income" has been improved, which has been studied throughout the period from the formation of the economy, in which, unlike the

definitions of scientists, the types of activities in which income can be obtained are detailed. Due to the lack of a clear formulation in the legislation, the definition of internal audit of income of higher education institutions is proposed - this is independent and objective activity regarding the correctness of planning and accounting of income, the efficiency of using money, the timely detection of errors, as well as the search for opportunities to increase funding for the educational institution.

An acquaintance with the legislative framework that regulates the correctness and legality of determining income, its assessment, the order of accounting and conducting internal audit of income of an educational institution has been carried out.

The organizational and economic characteristics of the university have been studied. The value and structure of assets in 2020-2022 were analyzed. Liquidity and solvency indicators were calculated.

The presence of an internal audit department allows the management to constantly monitor the results of activities, income received, indicators that determine their dynamics, and taking into account problem areas, to correct their actions.

Theoretical and methodological principles and practical aspects of the implementation of internal audit of income have been considered, as well as directions for improving its implementation have been indicated.

The classification of income of an educational institution has been analyzed in terms of the general and special fund, which makes it possible to distinguish them by types of receipts and makes it possible to improve the accounting process.

The positive aspects of the introduction of digitalization of income accounting, the features of the introduction of risk-oriented planning of internal audit of income using selection factors, and a practical example of determining the degree of priority of objects of internal audit of income with the indication of possible risks are justified.

A test of internal audit has been proposed and an example of conducting a SWOT analysis has been given, with the help of which advantages and disadvantages can be identified and concentrated in the process of making management decisions.

Keywords: income, internal audit, digitalization, risk-oriented planning, SWOT analysis.

ЗМІСТ

	ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗАКЛАДУ ВИЩОЇ ОСВІТИ	11
1.1	Інтерпретація економічної категорії «дохід»	11
1.2	Законодавчо-нормативна база щодо регулювання обліку доходів	15
1.3	Теоретичні аспекти формування категорії «дохід» закладу вищої освіти	18
РОЗДІЛ 2	ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ	26
2.1	Організаційно-економічна характеристика закладу вищої освіти	26
2.2	Організація обліку доходів в навчальному закладі	38
2.3	Вдосконалення організації обліку доходів вищого навчального закладу	45
РОЗДІЛ 3	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДОХОДІВ	48
3.1	Методичні засади проведення внутрішнього аудиту	48
3.2	Практичні аспекти внутрішнього аудиту доходів	55
3.3	Напрями вдосконалення проведення внутрішнього аудиту	59
	ВИСНОВКИ	75
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	78
	ДОДАТКИ	83

ВСТУП

Бюджетна сфера є дуже різноманітною та уособлює в собі державні органи або органи місцевого самоврядування, головна ціль яких - задоволення потреб населення, а не отримання прибутку. Метою ж вищих навчальних закладів є забезпечення необхідних умов для отримання людиною вищої освіти та підготовка кваліфікованих фахівців для потреб країни.

В Україні функціонують близько сорока тисяч установ та організацій, які повністю або частково фінансуються за рахунок коштів загального або місцевого бюджету. Навчальні заклади можуть здійснювати свою діяльність, як за бюджетні кошти, так і за ті, що отримує в процесі надання своїх послуг у регламентованому державою порядку. Саме тому бухгалтерський облік має відповідну специфіку. Необхідно постійно здійснювати безперервний контроль за отриманими асигнуваннями, надходженнями та їх використанням.

В умовах стрімкого розвитку інформаційних технологій, поглибленої інтеграції в глобальні освітні та наукові простори, а також змін у фінансовому законодавстві, актуальність дослідження організаційно-методичних та практичних аспектів облікового відображення та контролю доходів закладу вищої освіти стає вкрай важливою. Відмінності в системах фінансового управління різних закладів, а також необхідність оптимізації фінансових ресурсів вимагають детального вивчення цього питання.

Багато публікацій присвячено питанням обліку доходів закладу вищої освіти та їх контролю. Дані теми розглядали Белінська С.М. [1], Бенько І.Д. [2], Гуріна Н.В. [9], Назаренко О.В. [4, 5, 17], Левицька С.О. [15], Ліхоносова Г.С. [16], Юрченко О.А. [25] та інші.

Організаційне та практичне відображення обліку доходів навчального закладу та його контроль потребує удосконалення відповідно до розвитку бухгалтерського обліку, саме це відображає актуальність обраної теми.

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

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

Метою написання даної роботи є вивчення та удосконалення обліку та контролю доходів вищого навчального закладу, що дасть змогу покращити ведення обліку та проведення контролю. Відповідно до поставленої мети перед автором поставлені наступні завдання:

- розглянути теоретичні аспекти формування категорії «дохід», її інтерпретацію а також законодавчо-нормативну базу, що регулює облік доходів закладу освіти;

- проаналізувати варіанти надходжень грошових коштів до університету, а саме – доходи загального та спеціального фонду;

- ознайомитись із організаційно-економічною характеристикою університету;

- проаналізувати організацію обліку доходів в навчальному закладі;

- опрацювати шляхи вдосконалення організації обліку доходів університету;

- розглянути методичні засади проведення внутрішнього аудиту;

- проаналізувати практичні аспекти внутрішнього аудиту доходів;

- запропонувати напрями вдосконалення проведення внутрішнього аудиту доходів.

Об'єктом дослідження виступає процес організації, формування та обліку доходів загального та спеціального фондів вищого навчального закладу.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку та внутрішнього аудиту доходів закладу вищої освіти.

Інформаційну базу для проведення дослідження склали: фінансова звітність Сумського національного аграрного університету, нормативно-законодавчі акти, монографії, статті та інші видання вітчизняних вчених.

В даній роботі було використано методи теоретичного та порівняльного аналізу, емпіричних досліджень, а також методи фінансового аналізу для дослідження конкретного навчального закладу.

Наукова новизна одержаних результатів.

➤ автором вдосконалено інтерпретацію категорії «дохід», що досліджується весь період з моменту становлення економіки, в якій, на відміну від визначень науковців, деталізовано види діяльності, при здійсненні яких можна отримати дохід;

➤ у зв'язку із відсутністю в законодавстві чіткого формулювання, запропоновано визначення внутрішньому аудиту доходів закладу вищої освіти – це незалежна та об'єктивна діяльність щодо правильності планування та обліку доходів, ефективності використання грошових коштів, своєчасне виявлення помилок, а також пошук можливостей щодо збільшення фінансування закладу освіти;

➤ запропоновано класифікацію доходів в розрізі загального та спеціального фонду, яка дозволить розмежувати їх за видами надходження та допоможе удосконалити процес обліку;

➤ важливим етапом в діяльності університету є формування облікової політики, адже цей документ впливає на ефективність здійснення своєї діяльності. Запропоновано зазначити метод визнання доходів в державному секторі, додати субрахунок «Дохід від відшкодування списаних активів» до облікового запису доходів, умови визнання та критерії їх оцінки, порядок обліку та відображення сум доходів в облікових регістрах;

➤ ідентифіковано практичні аспекти внутрішнього аудиту доходів, його мету, завдання, послідовність у Сумському національному аграрному університеті;

➤ визначено особливості впровадження ризик-орієнтованого планування внутрішнього аудиту доходів із зазначенням процесу визначення об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору, а також представлено практичний приклад визначення ступеню пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів із зазначенням наступних ризиків: повнота дотримання

зафіксованих у нормативних документах та обліковій політиці університету умов визнання доходів, та реальність здійснення угод щодо надання послуг за операціями, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку;

➤ з метою удосконалення проведення внутрішнього аудиту доходів запропоновано розроблений тест внутрішнього аудиту та наведено приклад проведення SWOT – аналізу, що дасть змогу виявити та сконцентрувати увагу на перевагах та недоліках та прийняти вірні управлінські рішення з метою удосконалення роботи університету.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення даної роботи апробовано під час III Міжнародної науково-практичної конференції у Полтавській державній аграрній академії, III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції в Харківському національному технічному університеті сільського господарства імені Петра Василенка, Міжнародної науково-практичної інтернет конференції у Сумському національному аграрному університеті, IV та VI Міжнародної науково-практичної конференції у Полтавському державному аграрному університеті, II Міжнародної науково-практичної конференції у Сумському національному аграрному університеті.

Публікації. Загалом за темою дослідження опубліковано 6 тез доповідей на міжнародних (всеукраїнських) науково-практичних конференціях та одну статтю в науковому фаховому виданні категорії Б, яке цитується в науково-метричних базах.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 83 сторінки, основний текст розміщено на 71 сторінці комп'ютерного тексту. Робота містить 18 таблиць, 14 рисунків, 1 додаток, список використаних джерел із 31 найменування розміщений на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗАКЛАДУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

1.1 Інтерпретація економічної категорії «дохід»

Категорія доходів займає важливе місце в ринковій економіці, так як вони дають змогу продовжувати здійснювати та удосконалювати свою діяльність. Існує багато досліджень присвячених історичним аспектам формування доходу.

Категорії «дохід», у всіх його аспектах, присвячено багато праць вчених та науковців у сфері економічної теорії, макро- та мікроекономіки, бухгалтерського обліку та містять багато протиріч. Саме це обумовлює актуальність даного питання. А визначенню даного поняття приділяється недостатньо уваги. Вченими-науковцями, котрі вивчали дане питання, є: Бандурка О.М., Блонська В.І., Бойчик І.М., Костишин Н.С., Швабій К.І. та багато інших.

Дане поняття надзвичайно поширене та не має однозначного визначення. Тлумачення доходу науковцями умовно можна поділити на дві категорії: перша вважає, що дохід – це виручка від реалізації продукції, друга категорія визначає дохід як окрему самостійну економічну категорію, що впливає на результати діяльності суб'єкта господарювання та розмір власного капіталу.

Здійснивши аналіз нормативної бази та думок вчених-економістів узагальнено визначення категорії «дохід» (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1 – Інтерпретація економічної категорії «Дохід»

Джерело	Визначення
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [22]	Збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
Соболевська О.О. [24]	Гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Податковий кодекс України [20]	Дохід – це загальна сума доходу, отримана резидентами або не резидентами від будь-яких видів діяльності на території України, її континентальному шельфі, у (виключній) морській економічній зоні.
Левицька С.О. [16]	Доходи закладу освіти – це одержані асигнування із державного або місцевого бюджетів, що ними генеруються.
Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. [11]	Формування доходів бюджетної установи – це початок здійснення діяльності через проведення певних цільових витрат відповідних установ.
Козаченко А.Ю. [13]	Дохід - економічна категорія, яка означає безпосереднє одержання підприємством певних активів (матеріальних ресурсів чи грошей) або зменшення сум зобов'язань, що призводять до збільшення суми власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).
Гуріна Н.В. [10]	Доходи – це збільшення економічних вигід унаслідок надходження активів і/або збільшення їх вартості та зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком внесків учасників) внаслідок здійснення певного виду діяльності й отриманих конкурентних переваг у результаті прийняття ефективних управлінських рішень.

Джерело: узагальнено автором

На підставі таблиці 1.1 автором було запропоновано визначення категорії «дохід» - це елемент операційної, фінансової або інвестиційної діяльності, який вміщає в собі економічні вигоди окремого суб'єкта господарювання [7].

Визначення даного терміну зазначається не лише у літературних та наукових джерелах, а й у нормативно-законодавчих актах.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [23].

Доходи є значущим елементом обліку, що організований в межах окремого господарюючого суб'єкта, адже саме вони визначають порядок формування та суму отриманого фінансового результату від діяльності бізнес-суб'єкта. Розвиток, вдосконалення даного облікового вектору містить механізм нагромадження знань про доходи діяльності звітного періоду за допомогою здійснення бухгалтерських

операцій із одночасним відображенням цих витрат за їх видами відповідно до класифікації [6].

З метою правильного обліку доходів, для початку необхідно звернути увагу на надходження, що не визнаються доходами (рисунок 1.1)

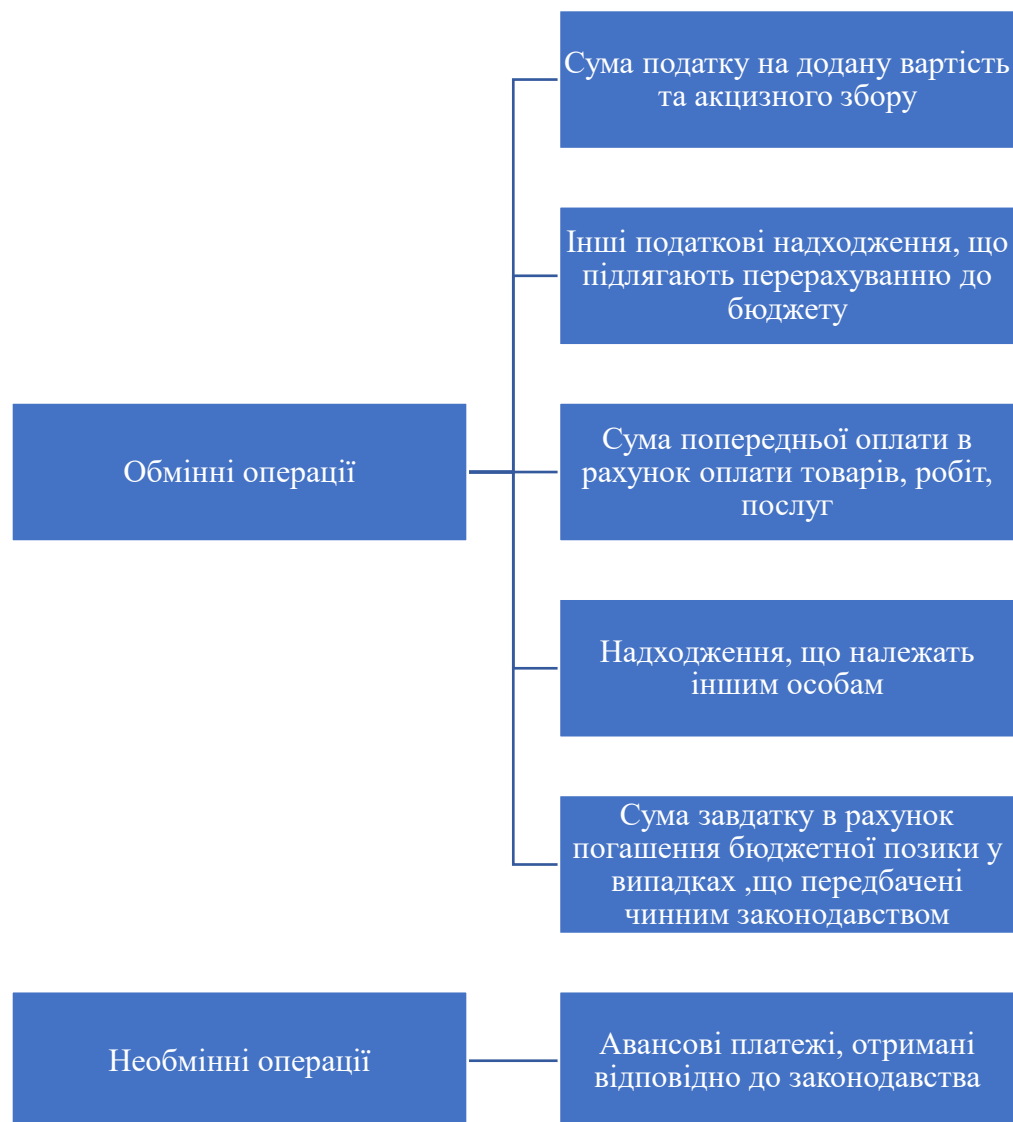


Рисунок 1.1 - Надходження від обмінних та необмінних операцій, що не визнаються доходами

Джерело: узагальнено автором

Фінансові результати діяльності окремих суб'єктів господарювання є актуальною, складною та багатоаспектною категорією. Дохід є одним із ключових показників, що визначають ефективність їх діяльності, є джерелом платежів до

бюджетів усіх рівнів, а також запорукою розширення виробництва та відтворювального процесу [18].

Діджиталізація обліку доходів підприємства (установи, організації) призведе до скорочення робочих місць, але дасть можливість підвищити кваліфікацію бухгалтерів-практиків та їх здатність вирішувати нові завдання. Бухгалтери можуть не тільки надати необхідну інформацію, але й провести аналіз, який допоможе прийняти певні рішення. Суб'єктам господарювання необхідно скористатися всіма можливостями діджиталізації та поступову і змістовно впроваджувати її у власну діяльність, що дозволить їм розвиватися та бути конкурентоспроможними не тільки на внутрішньому, а й на світовому ринку [6].

Новий звіт Міжнародної федерації бухгалтерів встановлює зв'язок між важливістю бухгалтерського обліку для регіональної та глобальної економіки [29].

Важливий позитивний вплив на процес отримання доходів має формування різних видів діяльності.

На підставі розміру отриманого доходу, визначається розмір прибутку, який використовують на формування фінансових ресурсів держави, фінансування бюджетних витрат та як джерело формування власних фінансових ресурсів підприємства.

Дохід є важливою складовою у розвитку діяльності організації, що забезпечує вирішення наступних завдань:

- частина доходів є джерелом для відшкодування всіх поточних витрат, пов'язаних із здійсненням фінансово-господарської діяльності;
- частину доходів використовують для виплат податкових платежів, за рахунок яких наповнюється державний або місцевий бюджет;
- частина доходів є джерелом формування прибутку, різних фондів.

Не є доходами наступні надходження:

- суми податків та обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до відповідного бюджету;
- сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт або послуг;
- суми авансів в рахунок оплати продукції, товарів, робіт або послуг;

- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

Отже, поняття «дохід» не містить єдиного визначення та є багатозначним, так як по різному трактується у бухгалтерському та податковому обліку, а також в економічній теорії.

1.2 Законодавчо-нормативна база щодо регулювання обліку доходів

Всі законодавчі акти, що діють на території України, першочергово спрямовані на регламентацію бухгалтерського обліку, регулювання правових та економічних відносин суб'єкта господарювання із державою, іншими організаціями. Тому дослідження нормативної бази із обліку доходів є однією із найважливіших задач.

Одним із головних чинників, що впливають на особливості організації та формування доходів, є нормативно-правова база. Тому актуально буде проаналізувати міжнародні стандарти та принципи, співставити із національними із можливістю вдосконалити національну систему обліку та організації доходів. Організація нормативно-правового забезпечення облікового та контрольного процесів стосовно обліку доходів закладу освіти та їх організації є важливою функцією. Основа такого забезпечення – це нормативно-довідкова інформація.

Вітчизняне законодавство знаходиться на стадії розвитку і являє собою багаторівневу систему. Нормативні документи можна поділити на декілька рівнів. Перший – законодавчий. Документи, що визначають сутність та ведення бухгалтерського обліку, подання фінансової звітності, основні поняття, завдання. Наступний – нормативний. Він встановлює загальні правила формування та подання фінансової звітності. Третій рівень – це методичний. Всі документи в даному розділі носять рекомендаційний характер, в яких вказано пояснення щодо питань обліку. І останній – організаційний. Документи, що використовують безпосередньо в університеті. У них міститься інформація щодо використовуваних правил та методів ведення обліку, специфіка закладу освіти.

Пріоритетним нормативним документом, що регулює правові засади організації а також ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності вважають закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (Відомості Верховної Ради України №40, 1999р.).

Бюджетний кодекс України є головним законодавчим документом щодо регулювання організації обліку доходів у бюджетних установах. Саме він регулює відносини в процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначає правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.

До інших нормативно-правових документів, що регулюють правильність організації бухгалтерського обліку належать: НП(С)БО в державному секторі 124 «Доходи», План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказ про облікову політику, Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 року №885, Податковий кодекс України та інші.

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі визначає порядок та призначення ведення рахунків бухгалтерського обліку з метою узагальнення інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

НП(С)БО в державному секторі 124 «Доходи» не наводить визначення поняттю доходи, але визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій. Зазначене положення у своїй діяльності застосовують суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі. Дане положення визначає методологічні засади формування та організації в бухгалтерському обліку інформації про доходи суб'єктів

державного сектору. У зазначеному положенні наведено класифікацію доходів за наступними групами:

1. Доходи від обмінних операцій. До цієї групи належать бюджетні асигнування; плата за послуги, які навчальний заклад надає відповідно до основної діяльності; доходи, отримані від додаткової діяльності;

2. Доходи від необмінних операцій. У більшості випадків – це трансфери та кошти, що отримує заклад освіти від інших організацій, підприємств, фізичних осіб для виконання цільових заходів; зобов'язання, що не підлягають погашенню [19].

Річний обсяг цих коштів визначається кошторисом установи та деталізується по місяцях в плані асигнувань по загальному фонду. Відповідно до розпоряджень Державного казначейства суми відкритих асигнувань зараховується на рахунки головним розпорядникам, які в свою чергу протягом наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань надають відповідному структурному підрозділу Держказначейства України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної і економічної класифікації видатків та за територіями в розрізі нижчих розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Про відкриті асигнування бюджетним установам надається виписка з їх реєстраційних рахунків обслуговуючими органами Держказначейства [27].

Основним органом, що розробляє нормативне забезпечення для бюджетних установ, є Державна казначейська служба України. До її основних функцій відносять формування єдиних вимог до порядку ведення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері та розробку окремих нормативних актів.

Бюджетування охоплює різні процеси, зокрема: розроблення, виконання, контроль та аналіз бюджетних коштів. Необхідно вивчати та підвищувати ефективність формування та використання фінансових ресурсів головними розпорядниками бюджетних коштів [25].

Перелік основних принципів внутрішнього аудиту визначає Кабінет Міністрів України.

Можна констатувати, що в Україні законодавчо-нормативна база щодо обліку доходів представлена достатньою кількістю законів, постанов,

розпоряджень, НП(С)БОДС, але існують деякі невідповідності, які необхідно ліквідувати з метою попередження перекручення інформації.

Формування прогресивної системи та моделі правової основи обліку доходів потребує достатньо високого рівня теоретичної підготовки науковців та практиків, які пропонують удосконалення обліку доходів та його систем.

Варто зазначити, що сьогодні в нашій країні створена відповідна законодавча база для вирішення питань обліку доходів від операційної діяльності. Водночас значна кількість цих документів дає змогу підприємствам самостійно вибирати той чи інший обліковий метод. Через це облікова політика, як чинник управління доходами від операційної діяльності також є одним із основних напрямів покращення даних облікових компонентів [7].

Удосконалення нормативно-законодавчої бази у поєднанні із міжнародною дасть змогу вийти суб'єкту господарювання на міжнародний рівень, зросте прозорість та достовірність інформації, що в свою чергу підвищить рівень довіри інвесторів, як вітчизняних, так й іноземних.

1.3 Теоретичні аспекти формування категорії «дохід» закладу вищої освіти

Доходи є важливою частиною діяльності вищих начальних закладів, адже вони є основою для визначення результатів виконання кошторису та виявлення внутрішніх резервів.

Формування категорії «дохід» закладу вищої освіти є складним та багатогранним процесом, адже включає в себе різні теоретичні аспекти, а саме: фінансові, економічні та управлінські.

До фінансової складової належить бюджетування, яке дозволяє спланувати фінансові ресурси та знайти стратегії для збільшення ресурсів, а також фінансовий аналіз, який необхідно впроваджувати з метою ідентифікування джерел доходів, збільшення їх ефективності та можливості оптимізації. Економічний аспект включає ринкові умови (дослідження ринкових потреб та конкурентного

середовища дає змогу створити стратегії привертання студентів та залучення інших джерел доходів) та інвестиції (здатність залучення інвестицій для розвитку інфраструктури, досліджень може впливати на доходи закладу освіти). Щодо управлінської частини – це ефективність управління (якість управління впливає на ефективність використання фінансових ресурсів та здатність збільшити доходи. Ефективні стратегії управління можуть включати оптимізацію процесів, зменшення витрат та раціоналізацію роботи), а також фандрайзинг та розвиток (заклади вищої освіти можуть використовувати ці стратегії з метою залучення додаткових ресурсів. Наприклад, залучення грантів, розвиток партнерств та інші ініціативи).

Термін «доходи загального фонду» виник порівняно недавно, до цього часу у використанні було «фінансування бюджетних установ», що означало процес виділення коштів із відповідного бюджету.

Фінансування – це процес виділення коштів закладу освіти для здійснення витрат, відповідно до затвердженого кошторису на звітний період.

Сутність поняття доходів бюджетних установ дещо різниться порівняно із цим же поняттям для інших суб'єктів господарювання. Це пояснюється тим, що існує безліч відмінностей між їхніми умовами функціонування.

Заячківська О.В. у своєму дослідженні наводить тлумачення визначення «доходи бюджетних установ» – це надходження економічних вигід із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах [12].

Всі заклади вищої освіти, що фінансуються з бюджету різних рівнів, належать до бюджетних установ. Відповідно до Бюджетного кодексу України, кошти, перераховані із бюджету країни, становлять загальний фонд і призначені для виконання основних функцій. Спеціальний – це кошти, які вищий навчальний заклад отримує як плату за надані послуги, виконані роботи, або від реалізації продукції та майна. Їх використовують на цілі, що визначені Бюджетним кодексом України, а саме:

- покриття витрат, що відносяться до організації та процесу надання послуг бюджетною установою відповідно до своєї діяльності;
- організацію додаткової діяльності;
- придбання, утримання, ремонт майна установи;
- господарські потреби. [3]

Вищі навчальні заклади отримують доходи від оплати навчання фізичними або юридичними особами, екзаменаційних внесків та інших платежів. Також можливе залучення фінансування через дослідницькі гранти та участь у науково-дослідницьких проєктах.

Найбільший обсяг надходжень по спеціальному фонду буде в травні, серпні та листопаді, адже саме в ці місяці студенти погашають свою заборгованість по умовах договору. В інші місяці надходження також будуть, але вже значно менші. Отже, з метою ліквідації тимчасової нестачі коштів, необхідно правильно управляти грошовими потоками протягом усього року.

Розробка ефективної цінової політики для оплати навчання важлива для привертання студентів та забезпечення стабільних доходів. Визначення оптимальних рівнів оплати, можливість надання стипендій або знижок можуть виступати частиною стратегії формування доходів.

Фінансування закладу вищої освіти, що здійснюється з державного бюджету має свої пріоритети та недоліки. Перевагою виступає постійність та регулярність надходжень грошових коштів, гарантія якості освіти. Недолік – відсутність стимулів, що впливають на раціональність та ефективність управління, необхідність постійного узгодження із державними органами.

Фінансування закладу вищої освіти з державного бюджету є ефективним способом забезпечення доступності та якості вищої освіти, однак необхідно враховувати недоліки даного підходу, щоб мінімізувати негативні наслідки.

Щоб подолати зазначені недоліки, можна запровадити наступні заходи:

- децентралізація управління фінансуванням дасть змогу закладам мати більше самостійності в прийнятті рішень;

- запровадження прозорості в розподілі коштів дозволить підвищити довіру до системи фінансування;
- розширення можливостей для приватного фінансування знизить залежність закладів від державного бюджету.

На рисунку 1.2 наведено класифікацію доходів вищого навчального закладу.



Рисунок 1.2 – Класифікація доходів навчального закладу

Джерело: узагальнено автором

Кошторис доходів і видатків є найголовнішим фінансовим документом, на підставі якого навчальний заклад здійснює свою діяльність [9]. В даному документі зазначені надходження і витрати, сплановані на певний період, які необхідні для виконання відповідної діяльності. Загальний та спеціальний фонд кошторису складається із дохідної та видаткової частин. Але в сучасних реаліях тяжко точно спрогнозувати доходи та видатки. Діяльність закладу освіти за вказаними джерелами фінансування відображається в балансі.

Визначають декілька рівнів формування кошторисів: загально-університетський; за напрямками діяльності; кошториси факультетів та окремих підрозділів; кошториси для окремих робіт, проєктів.

Через аналіз виконання кошторису можна контролювати обґрунтоване витрачання державних коштів і досягати мети ефективного управління бюджетними організаціями [17].

Заклад освіти здійснює діяльність лише відповідно до затверджених у кошторисі та плані асигнувань обсягів асигнувань з дотриманням фінансово-кошторисної дисципліни та максимальної економії ресурсів. Протягом звітного періоду університет може корегувати кошти спеціального фонду за рахунок власних надходжень. Особливістю формування даного документу по спеціальному фонду є те, що залишки бюджетних коштів в процесі складання кошторису на наступний рік не плануються. Об'єм надходжень планують на підставі розрахунків по всім джерелам надходжень. При формуванні показників необхідно брати до уваги фактичне їх виконання за попередній період, а також спрогнозувати виконання у звітному періоді.

У бюджетному кодексі наведено визначення поняттю «розпорядники бюджетних коштів». Це бюджетні установи, в особі їх керівників, які уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, зобов'язань та видатків [3].

Різниця між доходами по спеціальному фонду та видатками на фінансування захищених статей може бути направлена на утримання закладу вищої освіти, а також на його інвестиційний та інноваційний розвиток. Обсяги фінансування навчальних закладів визначаються на підставі обґрунтованих нормативів, які розробляє Міністерство фінансів та затверджує Кабінет Міністрів. Вихідною інформацією для їх складання виступає середньорічна кількість студентів та ставок професорсько-викладацького складу.

Дохідну частину кошторису формують на підставі розрахунку доходів за кожним джерелом, які планують на наступний рік. За основу беруть до уваги такі показники: обсяг надання певних послуг, а також інші розрахункові показники та розмір плати в розрахунку на одиницю показника та прогнозоване надходження

зборів до спеціального бюджету. На підставі даних показників розраховують обсяг доходів за кожним джерелом надходження на наступний рік враховуючи конкретні умови роботи навчального закладу. При формуванні показників, на підставі яких плануються доходи, до уваги беруть їх фактичне виконання за останній звітний рік та очікуваний рівень виконання за період, що передує плановому [9].

У бюджетних установах існує протилежність щодо визначення факту виникнення доходів щодо їх видів. Доходи загального фонду визнаються при надходженні коштів на розрахунковий рахунок установи, в той час, як доходами спеціального фонду вважаються нараховані суми до отримання. Саме в цьому існує відмінність між національним та міжнародним принципом нарахування.

Згідно з положенням дохід має визнаватися, якщо існує імовірність надходження економічних вигід та можлива його достовірна оцінка. НП(С)БОДС 124 визначає порядок визнання бюджетних асигнувань, доходу, пов'язаного з наданням послуг, виконанням робіт, доходу від продажу активів, доходу від відсотків, дивідендів та роялті, доходу від податкових надходжень [1].

Організація обліку доходів, що становлять спеціальний фонд, здійснюється на етапі планування показників діяльності, а також на етапі їх фіксування у процесі бухгалтерського обліку. Виокремлюють наступні напрями:

1. Створення класифікаційної групи доходів закладу вищої освіти.
2. Організація планування доходів.
3. Організація обліку надходжень доходів.
4. Організація носіїв облікової інформації.

В сучасному законодавстві відсутня чітка інформація щодо методу визнання доходів в державному секторі. З метою вирішення даної проблеми, вважаємо за доцільне, прописати дане питання в обліковій політиці, а саме вказати методи визнання доходів для кожного джерела їх надходження. Це дасть змогу полегшити облік, а також попередити виникнення помилок.

Формування доходів закладу вищої освіти є складним процесом, на який впливає багато факторів, наприклад:

- державна політика у сфері фінансування вищої освіти;

- соціально-економічна ситуація в країні;
- конкурентоспроможність закладу вищої освіти.

Для забезпечення фінансової стабільності закладів вищої освіти важливо забезпечити збалансованість джерел надходжень їх доходів. Вищі навчальні заклади освіти повинні розробляти стратегії для максимізації доходів та оптимізації витрат. Ефективне інвестування коштів, привертання додаткових джерел доходів, а також розвиток фінансових резервів можуть бути важливими аспектами.

Для досягнення ефективності управління доходами, закладу необхідно протягом всього часу проводити аналіз формування, розподілу та використання доходів. На рисунку 1.3 зазначено етапи управління доходами закладу вищої освіти.



Рисунок 1.3 – Етапи управління доходами закладу освіти

Джерело: узагальнено автором

Своєчасне проведення даного аналізу надає можливість виявити обґрунтовані шляхи збільшення доходів, а об'єктивна оцінка підвищить ефективність управління закладом освіти.

Розробка фінансового плану на короткий та довгий термін допоможе закладу освіти спрогнозувати доходи, витрати та ризики. Фінансове планування допомагає адаптуватися до змін в економічному оточенні та реагувати на негативні фактори.

Щоб покращити діяльність вищого навчального закладу необхідно впроваджувати та удосконалювати внутрішній контроль, виявляти та ліквідовувати порушення, а також уникати причин їх виникнення. Важливим елементом внутрішнього контролю виступає внутрішній аудит. Саме його запровадження та проведення допоможе виявити всі недоліки та слабкі місця обліку доходів.

Внутрішній аудит напряму має вплив на фінансово-господарську діяльність університету, шляхом проведенням перевірок інформацій, що використовують при складанні форм звітності, попередження виникнення помилок в обліку, покращення знань матеріально-відповідальних осіб у фінансовій дисципліні, попередження та ліквідація зловживань.

Важливою складовою проведення внутрішніх аудиторських перевірок є обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту доходів, адже якщо воно буде неякісно та не чітко сформовано, аудитор не зможе зібрати необхідні докази для проведення високоякісної перевірки процесу обліку доходів. Даний вид забезпечення формується виходячи із оперативної, статистичної, фінансової та управлінської звітності, використовуючи різноманітні методи, що дає можливість сформувати інформаційну базу.

Створення власної структури внутрішнього аудиту доходів має деякі переваги, адже керівництво весь час має змогу прослідковувати обсяги виробництва, об'єм отриманих доходів і виходячи із цих показників та наявних проблем коригувати розроблені плани. Для удосконалення процесу внутрішнього аудиту доходів закладу освіти необхідно запровадити проведення перевірок в розрізі напрямів діяльності та за етапами проведення. Це дасть можливість створити ефективне контрольне середовище.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ

2.1 Організаційно-економічна характеристика закладу вищої освіти

Сумський національний аграрний університет є галузевим закладом вищої освіти, що провадить інноваційну освітню діяльність за різноманітними ступенями вищої освіти (у тому числі доктора філософії), здійснює різні наукові дослідження, сприяє поширенню наукових знань та провадить культурно-просвітницьку діяльність. Сумський НАУ виступає провідним науковим та методичним центром, в своєму розпорядженні має розвинуту інфраструктуру.

Університет провадить свою діяльність відповідно до Конституції України, Законів України «Про освіту», «Про фахову передвищу освіту», «Про вищу освіту», «Про наукову і науково-технічну діяльність», «Про інноваційну діяльність», інших нормативно-правових актів, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законодавством порядку, цього Статуту, Колективного договору, Правил внутрішнього розпорядку, Положень Університету та інших правових актів.

Органи державної влади можуть втручатися в різні види діяльності Університету, а саме: освітню, наукову, господарську, інноваційну, але лише у випадках, що передбачає законодавство.

Основні напрями діяльності Університету:

1. Підготовка та атестація наукових, педагогічних та науково-педагогічних працівників;
2. Повторна підготовка та підвищення кваліфікації фахівців, післядипломна освіта;
3. Культурно-освітня, методична, видавнича, фінансово-господарська, виробнича діяльність;

4. Виготовлення, видання та реалізація навчальної, наукової, навчально-методичної літератури; створення та продаж сувенірної продукції, продукції з символікою Університету відповідно до діючого законодавства;

5. Вирощування, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, овочів та фруктів, насіння зернових та технічних культур; збір, переробка та реалізація лікарських рослин;

6. Вирощування та переробка біоенергетичних рослин;

7. Допоміжна діяльність у рослинництві;

8. Заготівля та переробка рослинних решток на паливо;

9. Переробка продукції рослинництва;

10. Надання ландшафтних послуг;

11. Вирощування та розведення великої рогатої худоби молочних (комбінованих) порід; великої рогатої худоби; овець та кіз; свиней; птиці; інших тварин; переробка молока, м'яса та їх продаж;

12. Надання платних послуг відповідно до діючого законодавства України;

13. Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря;

14. Міжнародна співпраця та зовнішньоекономічна діяльність у сфері вищої освіти, науки, культури тощо.

В університеті наявні наступні ступені вищої освіти: молодший бакалавр, бакалавр, магістр, доктор філософії. Заклад готує здобувачів вищої освіти за вище вказаними ступенями відповідно до отриманих ліцензій і сертифікатів про акредитацію. Університет створено у формі державної установи, яка є неприбутковою організацією.

Університет має статус юридичної особи і може від свого імені набувати майнових та особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді.

Заклад має самостійний баланс, рахунки загального та спеціального фондів, відкриті в органах Державної казначейської служби, валютні та інші рахунки спеціального фонду, відкриті в установах державного банку, печатку із

зображенням Державного Герба України, штампи та бланки зі своєю назвою, а також іншу атрибутику, що зареєстрована відповідно до законодавства України.

Університет може виступати засновником або співзасновником інших юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність у напрямку освітньої, наукової, виробничої та інноваційної діяльності Університету та/або забезпечують виконання його статутних завдань.

У структурі Університету є відокремлені структурні підрозділи – фахові коледжі.

В таблиці 2.1 наведено склад та структуру активів Сумського НАУ.

Таблиця 2.1 – Склад та структура активів

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +,- 2022р. від 2020р.
	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні засоби	215 223	83,79	140 419	81,52	140 709	74,73	-74 514
Нематеріальні активи	4 915	1,91	1 704	0,99	1 886	1,00	-3 029
Незавершені капітальні інвестиції	7 088	2,76	4 607	2,67	2 082	1,11	-5 006
Запаси	16 473	6,41	14 689	8,53	19 210	10,20	2 737
Поточні біологічні активи	1 361	0,53	1 178	0,68	1 514	0,81	153
<i>Разом нефінансових активів</i>	<i>245 060</i>	<i>95,4</i>	<i>162 595</i>	<i>94,39</i>	<i>165 401</i>	<i>87,85</i>	<i>-79 659</i>
Дебіторська заборгованість (довгострокова)	151	0,06	172	0,1	201	0,11	50
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	43	0,02	73	0,04	332	0,18	289
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи та послуги	4 008	1,56	2 938	1,71	7 634	4,05	3 626

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування	183	0,07	187	0,11	114	0,06	-69
Інша короткострокова дебіторська заборгованість	642	0,25	65	0,04	656	0,35	14
Грошові кошти та/або їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів у національній валюті	4 705	1,83	3 554	2,06	8 818	4,68	4 113
Грошові кошти та/або їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів в іноземній валюті	2 015	0,78	2 675	1,55	5 127	2,72	3 112
Разом фінансових активів	11 747	4,57	9 664	5,61	22 882	12,15	11 135
Витрати майбутніх періодів	61	0,03	-	-	-	-	-61
Разом активів	256 868	100	172 259	100	188 283	100	-68 585

Джерело: пораховано автором на підставі звітності університету (Додаток 1)

У 2022 році порівняно із 2020 роком активи зменшились на 68 585 тис. грн. Цьому сприяло зменшення обсягу нефінансових активів на 79 659 тис. грн., що становлять 87,85% питомої ваги всіх активів, та витрат майбутніх періодів на 61 тис. грн.

Прослідковується збільшення фінансових активів на 11 135 тис. грн. або на 7,58%, а саме: довгострокова дебіторська заборгованість зросла на 50 тис. грн. (0,05%), ; поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – на 289 тис. грн. (0,16%), за розрахунками за товари, роботи, послуги – на 2 626 тис. грн. (2,49%); інша поточна дебіторська заборгованість – на 14 тис. грн. (0,10%); грошові

кошти та їх еквіваленти в національній валюті та в іноземній – на 4 113 тис. грн. (2,85%) та 3 112 тис. грн. (1,94%) відповідно.

У таблиці 2.2 наведено склад доходів від обмінних операцій Сумського національного аграрного університету за 2020 - 2022 роки.

Таблиця 2.2 – Обсяг та склад доходів від обмінних операцій

Показники	2020 рік	Питома вага, %	2021 рік	Питома вага, %	2022 рік	Питома вага, %	Відх. +,- 2022р. від 2020р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи від обмінних операцій, тис. грн							
Асигнування бюджету, тис. грн ³	149 663	72,34	180 707	72,34	159 521	65,21	9 858
Доходи від наданих послуг (виконаних робіт), тис. грн	56 716	27,42	68 623	27,47	84 100	34,38	27 384
Доходи від продажу активів, тис. грн	285	0,10	88	0,04	192	0,08	-93
Інші доходи від обмінних операцій, тис. грн	234	0,14	370	0,15	820	0,33	586
Разом доходів від обмінних операцій, тис. грн	206 898	100	249 788	100	244 633	100	37 735

Джерело: сформовано автором

Можна констатувати, що у 2022 році порівняно із 2020 роком обсяг доходів від обмінних операцій збільшився на 37 735 тис. грн.. Цьому сприяло зростання бюджетних асигнувань на 9 858 тис. грн., доходів від наданих послуг (виконаних робіт) на 27 384 тис. грн. та інші доходи від обмінних операцій на 586 тис. грн.. При цьому доходи від продажу активів знизились на 93 тис. грн..

Бюджетні асигнування у 2022 році займали 65,21% всього доходів від обмінних операцій, що на 7,13% менше у порівнянні з 2020 роком. Натомість доходи від надання послуг (виконання робіт) зросли на 6,96 % і становлять 34,38%, а інші доходи від обмінних операцій зросли на 0,19% і становлять 0,33%. Доходи від продажу активів знизились на 0,02% і у звітному періоді становлять 0,08%.

У таблиці 2.3 наведено склад доходів від необмінних операцій Сумського національного аграрного університету за 2020 - 2022 роки.

Таблиця 2.3 – Обсяг та склад доходів від необмінних операцій

Показники	2020 рік	Питома вага, %	2021 рік	Питома вага, %	2022 рік	Питома вага, %	Відх. +,- 2022р. від 2020р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи від необмінних операцій, тис. грн							
Трансферти, тис. грн	-	-	-	-	2 620	11,77	2 620
Інші доходи від необмінних операцій, тис. грн	6 026	100	6 372	100	19 639	88,23	13 613
Разом доходів від необмінних операцій, тис. грн	6 026	100	6 372	100	22 259	100	16 233

Джерело: сформовано автором

Провівши розрахунки, спостерігаємо, що у 2022 році порівнюючи із 2020 роком обсяг доходів від необмінних операцій зріс на 16 233 тис. грн.. Цьому сприяла поява трансфертів 2 620 тис. грн. та збільшення інших доходів від необмінних операцій на 13 613 тис. грн..

Трансферти у 2022 році займали 11,77 % всього доходів від необмінних операцій. Інші доходи від необмінних операцій становлять 88,23%, що на 11,77 % менше, чим у 2020 році.

У таблиці 2.4 наведено склад та структуру грошових коштів університету.

Таблиця 2.4 – Склад та розмір грошових коштів

Показники	2020 рік	Питома вага, %	2021 рік	Питома вага, %	2022 рік	Питома вага, %	Відх. +,- 2022р. від 2020р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Грошові кошти та/або їх еквіваленти у національній валюті, у тому числі в:	4 705	100	3 554	100	8 818	100	4 113

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
касі, тис. грн	77	1,64	13	0,37	24	0,27	-53
на реєстраційних рахунках казначейства, тис. грн	4 613	98,04	3 525	99,18	8 779	99,56	4 166
на інших рахунках в ДКСУ, тис. грн	15	0,32	4	0,11	3	0,03	-12
дорозі, тис. грн	-	-	12	0,34	12	0,14	12
Грошові кошти та/або їх еквіваленти в іноземній валюті, у тому числі:	2 015	100	2 675	100	5 127	100	3 112
на поточних рахунках	2 015	100	2 675	100	5 127	100	3 112

Джерело: пораховано автором на підставі звітності університету (Додаток 1)

Збільшення у 2022 році грошових коштів в казначействі на реєстраційних рахунках на 4 166 тис. грн. або 1,52%, а в дорозі – на 12 тис. грн. та зменшення коштів в касі на 53 тис. грн. або на 1,37%, а на інших рахунках в казначействі на 12 тис. грн. або 0,29%, призвело до зростання обсягу грошових коштів та їх еквівалентів у національній валюті на 4 113 тис. грн. та становлять 8 818 тис. грн.. Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті зросли на 3 112 тис. грн..

У таблиці 2.5 наведено склад та структуру пасивів Сумського національного аграрного університету.

Таблиця 2.5 – Склад та структура пасивів

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +,- 2022р. від 2020р.
	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Внесений капітал	419 380	163,27	280 963	163,10	289 378	153,69	-130 002
Капітал у дооцінках	30 737	11,96	22 997	13,35	23 004	12,22	-7 733
Фінансовий результат	-203 241	-79,12	-138 244	-80,25	-129 184	-68,61	74 057

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Цільове фінансування	7 088	2,76	4 649	2,7	1 556	0,83	-5 532
<i>Разом власний капітал та фінансовий результат</i>	253 964	98,87	170 365	98,9	184 754	98,13	-69 210
Довгострокові зобов'язання за кредитами	151	0,06	172	0,1	201	0,11	50
Поточні зобов'язання за платежами до бюджету	30	0,01	59	0,03	629	0,33	599
Короткострокові зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги	1 134	0,44	1 076	0,63	2 599	1,38	1 465
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	170	0,07	160	0,09	97	0,05	-73
Інші поточні зобов'язання	16	0,01	4	0,002	3	0,002	-13
Разом зобов'язань	1 502	0,59	1 471	0,85	3 529	1,87	2 027
Доходи майбутніх періодів	1 402	0,54	423	0,25	-	-	-1 402
Всього пасивів	256 868	100	172 259	100	188 283	100	-68 585

Джерело: сформовано автором

Провівши розрахунки, констатуємо, що обсяг пасивів у 2022 році, порівняно із 2020 роком, зменшився на 68 585 тис. грн.. В тому числі зменшилися власний капітал та фінансовий результат, що становить 98,13% пасивів, на 69 210 тис. грн. або 0,74%, доходи майбутніх періодів на 1 402 тис. грн.. Збільшення довгострокових зобов'язань за кредитами на 50 тис. грн.; поточних зобов'язань за платежами до бюджету на 599 тис. грн., за розрахунками за товари, роботи, послуги на 1 465 тис. грн., а також зменшення поточних зобов'язань за розрахунками з оплати праці на 73 тис. грн., інших поточних зобов'язань на 13 тис. грн. призвели

до зростання загальної суми зобов'язань, що становлять 1,87% пасивів, на 2 027 тис. грн., що більше за 2020 рік на 1,28%.

У таблиці 2.6 наведено економічні показники діяльності університету.

Таблиця 2.6 – Економічні показники діяльності університету

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +,- 2022р. від 2020р.
	Вартість тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість тис. грн	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи від обмінних операцій							
Асигнування з бюджету	149 663	70,29	180 707	70,54	159 521	59,77	9 858
Доходи від наданих послуг (виконаних робіт)	56 716	26,64	68 623	26,79	84 100	31,51	27 384
Доходи від продажу активів	285	0,13	88	0,03	192	0,07	-93
Інші доходи від обмінних операцій	234	0,11	370	0,15	820	0,31	586
Всього доходів від обмінних операцій	206 898	97,17	249 788	97,51	244 633	91,66	37 735
Доходи від необмінних операцій							
Трансферти	-	-	-	-	2 620	0,98	2 620
Інші доходи від необмінних операцій	6 026	2,83	6 372	2,49	19 639	7,36	13 613
Разом доходів від необмінних операцій	6 026	2,83	6 372	2,49	22 259	8,34	16 233
Всього доходів	212 924	100	256 160	100	266 892	100	53 968
Витрати за обмінними операціями							
Витрати на виконання бюджетних програм	127 722	59,24	144 925	57,84	129 654	50,68	1 932
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	65 025	30,16	79 760	31,84	95 508	37,33	30 483
Інші витрати за обмінними операціями	662	0,31	2 665	1,06	471	0,18	-191

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Разом витрати за обмінними операціями	193 409	89,71	227 350	90,74	225 633	88,19	32 224
Витрати за необмінними операціями							
Інші витрати за необмінними операціями	21 941	10,19	23 196	9,26	30 214	11,81	8 273
Всього витрат за необмінними операціями	21 941	10,19	23 196	9,26	30 214	11,81	8 273
Всього витрат	215 350	100	250 546	100	255 847	100	40 497
Профіцит/дефіцит за звітний період,	-2 426		5 613		11 045		13 471
Елементи витрат за обмінними операціями							
Затрати на оплату праці	119 873	61,98	143 865	63,28	142 458	63,14	22 585
Відрахування на соціальні заходи	26 573	13,74	31 800	13,99	31 751	14,07	5 178
Матеріальні витрати	40 078	20,72	39 507	17,38	39 689	17,59	-389
Амортизація	6 223	3,22	9 513	4,18	11 264	4,99	5 041
Інші витрати	662	0,34	2 665	1,17	471	0,21	-191
Всього	193 409	100	227 350	100	225 633	100	32 224

Джерело: сформовано автором

Збільшення у 2022 році суми доходів від обмінних операцій на 37 735 тис. грн. та суми доходів від необмінних операцій на 16 233 тис. грн., призвело до зростання загальної суми доходів на 53 968 тис. грн.

В той час, сума загальних витрат зросла на 40 497 тис. грн. через збільшення об'єму витрат від обмінних операцій на 32 224 тис. грн. та необмінних операцій на 8 273 тис. грн.. Профіцит у звітному періоді становить 13 471 тис. грн..

Елементи витрат за обмінними операціями мають тенденцію до збільшення, окрім матеріальних та інших витрат, що зменшились на 389 тис. грн. та 191 тис. грн. відповідно та становлять 17,59% та 0,21%. Найбільший об'єм становлять затрати на оплату праці – 63,14%, відрахування на соціальні заходи – 14,07% та амортизація – 4,99%.

Загальна сума елементів витрат у звітному році становить 225 633 тис.грн., що на 32 224 тис. грн. більше за 2020 рік.

В таблиці 2.7 наведено результати розрахунку показників ліквідності закладу освіти.

Таблиця 2.7 – Показники ліквідності

Показники	Нормативне значення	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відх. +,- 2022р. від 2020р.
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,1 – 0,2	2,44	3,62	4,19	1,75
Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	0,5 – 2,5	15,1	14,6	13	-2,1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	>0,5 -1	9,12	6,09	7,24	-1,88
Робочий капітал (розмір власних оборотних засобів)	-	38 806	23 450	39 963	1 157
Об'єм оборотних засобів в активах	-	16	15	23	7

Джерело: сформовано автором

Виходячи із даних таблиці констатуємо наступну інформацію: коефіцієнт абсолютної ліквідності дозволяє визначити частку короткострокових зобов'язань, які університет має змогу погасити в найближчий термін, не чекаючи погашення дебіторської заборгованості й реалізації інших активів. Нормативне значення становить 0,1 – 0,2. У 2022 році даний коефіцієнт становить 4,19. Підвищене значення даного показника свідчить про нераціональне використання фінансових ресурсів.

Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) характеризує забезпеченість університету обіговими коштами, стабільність його фінансового становища; показує, якою мірою університет може виконати короткострокові зобов'язання використовуючи поточні активи. Нормативне значення становить від 0,5 до 2,5. У 2022 році порівняно із 2020 роком даний показник знизився на 2,1 і становить 13. Беручи до уваги перевищення зазначеного коефіцієнта над нормативним значенням, можна зробити висновок про те, що університет має у розпорядженні значний обсяг вільних ресурсів, які були сформовані завдяки власним джерелам.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує платіжні можливості університету щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків із дебіторами. Нормативне значення становить 0,5-1. У звітному періоду даний коефіцієнт дорівнює 7,24, що на 1,88 менше, ніж у 2020 році. Значення, що перевищує 1, характеризує низький фінансовий ризик та хороші потенційні можливості для залучення додаткових фінансових коштів.

Робочий капітал є тією частиною оборотних активів, яка фінансується за рахунок власних коштів та довгострокових зобов'язань. Його наявність свідчить про те, що університет здатен не тільки сплатити власні поточні борги, а й має фінансові ресурси для розширення діяльності. У 2022 році даний показник становив 39 963 тис. грн., що на 1 157 тис. грн., більше, ніж у 2020 році.

Частка оборотних засобів в активах демонструє, яку частку фінансових коштів університету відволікають основні засоби. У 2022 році частка оборотних засобів в активах склала 23%, що на 7% вище, ніж у 2020 році.

В таблиці 2.8 наведено результати розрахунку показників платоспроможності (фінансової стійкості) закладу вищої освіти.

Таблиця 2.8 – Показники платоспроможності (фінансової стійкості)

Показники	Нормативне значення	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відх. +,- 2022р. від 2020р.
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	>0,5	304,4	209,8	88,96	-215,44
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,7-0,9	1,78	1,79	1,65	-0,13
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\geq 0,1$	0,16	0,25	0,32	0,16
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\geq 0,1$	0,015	0,02	0,044	0,029

Джерело: розраховано автором

Коефіцієнт платоспроможності (автономії) показує спроможність університету негайно погасити свою короткотермінову кредиторську

заборгованість. Нормативне значення становить більше 0,5. Значення коефіцієнта більше за нормативне значення свідчить про високий рівень платоспроможності.

Коефіцієнт фінансової стійкості показує здатність суб'єкта господарювання залишатися платоспроможними в довгостроковій перспективі. Нормативне значення показника від 0,7 до 0,9. У 2022 році даний коефіцієнт знизився на 0,13 і становить 1,65, але це свідчить про гарні перспективи розвитку та низький ризик банкрутства.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами є індикатором здатності університету фінансувати оборотний капітал за рахунок власних оборотних активів. Нормативним значенням є 0,1 і вище. У 2022 році даний коефіцієнт становить 0,32, що на 0,16 більше, ніж у 2020 році. Перевищення нормативного значення свідчить про фінансову стійкість і здатність проводити активну діяльність навіть в умовах відсутності доступу до позикових коштів. Коефіцієнт маневреності власного капіталу свідчить про те, яка частина власного капіталу може бути використана для фінансування оборотних активів, а яка частина спрямована на фінансування необоротних активів. Нормативне значення становить 0,1 і більше. У 2022 році даний показник збільшився на 0,029 та становить 0,044. Результат коефіцієнту нижче, за нормативне значення, що свідчить про не повну достатність власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних активів і частини оборотних.

2.2 Організація обліку доходів в навчальному закладі

Заклад освіти має право здавати в оренду будівлі, споруди, інше майно або обладнання, що тимчасово не використовують в діяльності, і це не погіршує соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють в Університеті відповідно до законодавства.

Фінансування Університету здійснюється за рахунок коштів:

1. загального фонду на підготовку фахівців у межах державного замовлення та проведення науково-дослідних робіт;

2. спеціального фонду, який формується за рахунок:
- доходів від надання платних освітніх послуг;
 - надходжень від господарської діяльності Університету (плати за оренду приміщень і майна тощо);
 - спільної та/або сумісної діяльності;
 - коштів, отриманих від підприємств, організацій, фізичних осіб, бюджетних установ для здійснення цільових заходів;
 - коштів, одержаних за підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації фахівців, надання додаткових освітніх послуг згідно з укладеними договорами з юридичними й фізичними особами;
 - безоплатних внесків юридичних і фізичних осіб, у тому числі з інших держав, грантів і дарунків;
 - надходжень за виконання зобов'язань за господарськими договорами з підприємствами, установами, організаціями та фізичними особами;
 - депозитів, розміщених у банках тимчасово вільних бюджетних коштів;
 - інших доходів згідно із законодавством України.

Організація обліку доходів передбачає створення системи документообігу, яка забезпечить своєчасне та чітке відображення всіх операцій з надходження доходів.

Для забезпечення ефективного обліку доходів необхідно забезпечити:

- відповідність документів, що використовують в даному процесі, вимогам нормативно-правових актів;
- чітке визначення повноважень працівників, відповідальних за облік доходів;
- регулярний контроль за дотриманням правил обліку доходів.

Операції надходження коштів загального фонду або спеціального мають однаковий принцип обліку та оформлюються однаковими первинними документами (рахункова відомість обліку доходів, накладні, акти виконаних робіт).

Кошти закладу освіти, отримані від плати за надані послуги з освітньої, наукової та навчально-виробничої діяльності, благодійних пожертвувань згідно з рішенням Вченої ради Університету, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в територіальному органі Державної казначейської служби України, або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки установ державних банків. Зазначені доходи відсотки, отримані від розміщення коштів Університету на вкладних (депозитних) рахунках в установах державних банків, включаються до фінансового плану (кошторису) Університету і можуть використовуватися на цілі, що зазначені на рисунку 2.1.

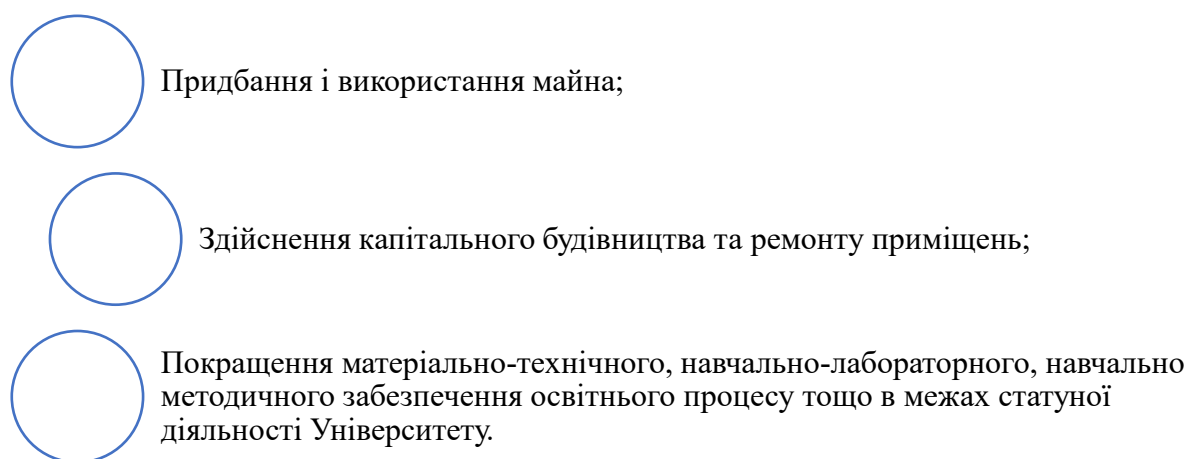


Рисунок 2.1 - Напрями використання власних надходжень Університету

Джерело: узагальнено автором

До затвердженого переліку платних послуг Сумського НАУ формують наказ на визначення їх вартості.

Кошти загального та спеціального фондів бюджету використовують на виконання статутної діяльності за цільовими призначеннями на поточні та капітальні видатки Університету в межах виділених лімітів бюджетних асигнувань і кошторисів, які затверджуються Міністерством освіти і науки України. Кошти, що були отримані Університетом від здійснення статутної діяльності не вважаються прибутком і не підлягають оподаткуванню. Кошти, матеріальні цінності та нематеріальні активи, що надходять до Університету безоплатно у

формі безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань юридичних і фізичних осіб, для здійснення освітньої, наукової, спортивної, культурної діяльності, не вважаються прибутком і не оподатковуються.

Кошти, які отримує Університет як плата за надання освітніх послуг, не можуть бути вилученими в дохід державного або місцевих бюджетів. Підтвердженням отримання доходів по спеціальному фонду є виписка Державної казначейської служби України зі спеціального реєстраційного рахунку.

Облік ведеться накопичувальним підсумком з початку і до кінця звітного періоду на пасивних рахунках. Для обліку доходів навчального закладу застосовують рахунки сьомого класу «Доходи». Рахунок 7011 «Бюджетні асигнування» призначено безпосередньо для обліку доходів, що отримані як бюджетні асигнування для виконання суб'єктом свої повноважень, що визначені законодавством. За кредитом вказують суму бюджетних коштів, що надійшли на видатки закладу, що були передбачені у загальному фонді кошторису. В кінці звітного періоду даний рахунок закривається і сальдо по ньому відсутнє. Рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» застосовують для обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), що їх надає Сумський національний аграрний університет відповідно до законодавства. Залишок по вказаним рахункам відсутній, адже в кінці звітного періоду відбувається їх закриття на рахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

У таблиці 2.9 наведено кореспонденцію щодо обліку доходів загального фонду у разі фінансування через органи Державної казначейської служби України.

Таблиця 2.9 – Кореспонденція обліку доходів загального фонду у Сумському НАУ

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Одержано університетом бюджетні асигнування із загального фонду на виконання своїх повноважень	2311, 2313	7011
2	Списано із рахунків суми асигнувань, що не були витрачені у звітному періоді	7011	2311, 2313
3	Здійснено перерахування коштів розпорядникам нижчого рівня	7011	32

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4
4	Списано в кінці року суми асигнувань, що були не використані	7011	43

Джерело: узагальнено автором

Аналітичний облік грошових коштів на всіх рахунках закладу освіти ведеться за їх видами та в розрізі бюджетів, кодів бюджетної класифікації доходів, видатків та кредитування бюджетів.

Аналітичний облік операцій за сумами, що надійшли від підприємств, установ, фізичних осіб або інших організацій на виконання цільових заходів, додатково ведуться ще й в розрізі надавачів.

Аналітичний облік отриманих асигнувань із бюджету ведуть в картках аналітичного обліку одержаних асигнувань.

Протягом місяця облік операцій по надходженню фінансування з державного бюджету на рахунки університету та здійснення видатків відбувається у накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду. Меморіальні ордери складаються окремо по кожному відкритому рахунку.

Картки аналітичного обліку одержаних асигнувань ведуть в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків. Синтетичний облік доходів спеціального фонду здійснюють в книзі «Журнал-головна». Доходи, які отримує Сумський національний аграрний університет, оформлюються бухгалтерською довідкою. У таблиці 2.10 наведено приклад кореспонденції, яку використовують в університеті щодо обліку доходів.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків щодо обліку доходів

Сутність операції	Дт	Кт
1	2	3
Здійснено оплату за курси водіїв	23131	21115
Проведено працівниками нарахування доходу за навчання	21115	71111
Проведено нарахування доходу за проживання в гуртожитку	21116	71111
Проведено нарахування доходу за автопослуги та від оренди	21113	71111

Продовження таблиці 2.10

1	2	3
Нараховано надходження від реалізації товарів, робіт та послуг	2111, 6212	7111
Нараховано дохід від реалізації активів	2117	7211
Отримання благодійних внесків	2311, 2313	7511

Джерело: узагальнено автором

Для обліку коштів, що знаходяться на поточних рахунках у банках та реєстраційних, в органах Державної казначейської служби України, використовують 2311 «Поточні рахунки в банку» та 2313 «Реєстраційні рахунки». Перший рахунок використовують для обліку іноземної валюти, в кого відкрито валютний рахунок у банку, а другий синтетичний рахунок використовують заклади освіти, що фінансуються з державного бюджету. На рисунку 2.2 відображено перелік субрахунків, які відкривають до рахунку 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів».



Рисунок 2.2 - Перелік субрахунків, що відкривають до рахунку 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів».

Джерело: узагальнено автором

Для обліку коштів, що належать до спеціальних фондів, відкривають спеціальні реєстраційні рахунки у певних органах Державної казначейської служби

України. При цьому може бути відкрито не більше чотирьох спеціальних реєстраційних рахунки.

Сумський НАУ, якщо інше не встановлено законодавством, може використовувати тимчасово вільні кошти спеціальних фондів на видатки, які повинні фінансуватися за рахунок коштів загального фонду. Дане рішення приймається ректором і формується наказ по університету. Про це орган ДКСУ повідомляють письмово. Університет на власний розсуд використовує власні надходженнями, які отримав за дозволені чинним законодавством надані платні послуги та інші види господарської діяльності. Діє заборона розподілу отриманих доходів Університету або їх частини серед засновників Університету, членів такої організації, працівників Університету (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління Університету та інших пов'язаних з ними осіб.

Організація обліку доходів в бюджетній установі повинна відповідати наступним вимогам:

1. Достовірність даних – повинні відображати реальний стан справ;
2. Чіткість і повнота – показують всі операції з надходження доходів;
3. Своєчасність – інформація повинна відображатися вчасно;
4. Економічність – організація повинна бути економічно доцільною.

Так як університет відноситься до закладів, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, необхідно складати затвердженні форми місячної, квартальної і річної звітності та подавати їх до МОН, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Держаної служби статистики України, Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України. При цьому всі примірники фінансового звіту мають однакову юридичну силу.

Заклади освіти самостійно ведуть різні види обліку (оперативний, бухгалтерський, фінансовий) своєї роботи, ведуть статистичну звітність та подають інформацію на вимогу органів, уповноважених відповідно до законодавства України контролювати відповідні сфери діяльності. Бюджетна звітність

характеризує стан та виконання затвердженого бюджету, про наявність заборгованості та іншу інформацію. Фінансова – фінансово-майновий стан вищого навчального закладу та результати його діяльності. Фінансові звіти є основним результатом бухгалтерського процесу, оскільки вони є основою для економічних рішень внутрішніх та зовнішніх користувачів, а їх достовірність є абсолютно необхідною для прийняття правильних управлінських рішень.

Вищі навчальні заклади повинні вести точний фінансовий облік своєї діяльності, щоб ефективно обсяг доходів з різних джерел. Звітність про фінансовий стан університету дає можливість зацікавленим сторонам отримати інформацію про те, як саме використовують отримані кошти.

Кошторис на поточний рік та всі зміни до нього, звіти про використання та надходження коштів, інформація про проведення конкурсу та штатний розпис на поточний рік оприлюднюються на сайті Університету.

Розробка національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору з урахуванням міжнародних стандартів є важливою передумовою ефективного функціонування та міжнародного визнання бухгалтерського обліку в державному секторі [2].

У сучасних соціально-економічних умовах фінансові ресурси бюджетних установ відіграють важливу роль для країни, адже успішне функціонування установ, досягнення соціальних, культурних, освітніх, наукових цілей та задоволення інших суспільних благ напряду залежить від належного використання ресурсів. Теоретичною основою обліку використання фінансових ресурсів та контролю за господарською діяльністю бюджетних установах є чітке визначення їх сутності, мети, завдань, предметів, об'єктів, суб'єктів, способів здійснення [21].

2.3 Вдосконалення організації обліку доходів вищого навчального закладу

Удосконалення організації обліку доходів вищого навчального закладу є важливим етапом забезпечення ефективного фінансового управління. Для цього

автором запропоновано наступні удосконалення: додати субрахунок до облікового запису доходів – дохід від відшкодування списаних активів; додати в Наказ про облікову політику нові категорії доходів (бюджетні асигнування, доходи, отримані від здійснення діяльності, благодійні внески), умови визнання та критерії оцінки доходів, порядок обліку та відображення сум доходів в облікових регістрах. Тема визнання доходів є дуже важливою, оскільки від неї напряду залежать фінансові результати та безпосередньо порядок ведення бухгалтерського обліку.

Удосконалені та доповнені форми наказів про облікову політику забезпечать достовірність даних бухгалтерського обліку та можливість надання об'єктивних висновків при аналізі діяльності навчальних закладів. Нова класифікація доходів дасть змогу спростити розуміння доходу та відображення його в обліку.

Також варто додати у робочий план рахунків субрахунки щодо кожного напряду отримання доходів, що спростить їх облік, покращить об'єктивність інформації та дасть можливість аналізувати та контролювати надходження в розрізі категорій та виявляти найприбутковіші види діяльності.

Розробити універсальну облікову програму, яка дозволить здійснювати облік всіх елементів в одному місці, що дасть змогу прогресувати на шляху електронного документообігу та значно полегшить роботу бухгалтерам відділу. Хмарний облік полегшить роботу бухгалтерів та інших працівників. Розроблене програмне забезпечення є гнучким, що означає, що його можна використовувати для додаткових потреб [31].

Huang, N. вважає, що хмарний бухгалтерський облік має конкурентну перевагу, що спричинено низькими витратами, які можуть зменшити загальні витрати закладу освіти та високою ефективністю, яка може значно підвищити ефективність роботи фінансового обліку [28].

Удосконалити організацію обліку допоможе створення централізованої бази даних, в якій буде вміщено інформацію про всі доходи, включаючи гранти, плату за навчання та інші джерела фінансування. Встановлення стандартизованих процесів для реєстрації та обліку доходів, допоможе уникнути помилок та спростить аудиторську перевірку. Забезпечення відкритості та доступу до

актуальної інформації про доходи для студентів, викладачів та інших сприятиме створенню довіри та залучення підтримки. Проведення регулярного аналізу ефективності різних джерел доходів дозволить виділити найбільш прибуткові напрямки отримання доходів та при необхідності перерозподіляти ресурси.

Забезпечення навчання та підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерського обліку та управління фінансами дозволить підвищити якість обліку та зменшити ймовірність помилок.

Регулярний перегляд та оновлення стратегії залучення доходів із врахуванням змін в економічних та освітніх умовах допоможе покращити ефективність обліку доходів закладу вищої освіти.

Розробити інформаційну базу із актуальною інформацією щодо змін до нормативних документів щодо обліку доходів закладів освіти. Також через встановлені проміжки часу проводити інвентаризацію всіх документів, включених до цієї теми. Ці підходи дадуть можливість володіти актуальною інформацією, що полегшить процес прийняття управлінських рішень.

Необхідно налагодити та спростити процес фінансування з державного бюджету для безперестанної роботи, а також узгодити питання нормативно-правової бази, з метою чіткого пояснення всіх вимог діяльності закладу освіти.

На передові технології в бухгалтерському обліку може вплинути вища освіта, оскільки ці технології змінюють професію бухгалтера. Це призводить до того, що вища освіта відіграє важливу роль у забезпеченні студентів необхідними навичками роботи на сучасному ринку шляхом оптимізації навчальних програм.

Започаткування ведення управлінського обліку та розширення аналітичності інформації є важливим напрямом удосконалення управління фінансовими ресурсами. Це пришвидшить формування звітності університету, пошук резервів щодо оптимізації витрат, а ще й дасть змогу своєчасно виявляти помилки під час відображення операцій. Оптимальний набір заходів щодо їх започаткування залежить від конкретних умов діяльності бюджетної установи.

Пріоритетним напрямом удосконалення обліку доходів є перехід на методологічні засади на основі міжнародних стандартів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДОХОДІВ

3.1 Методичні засади проведення внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит є важливим інструментом управління, який допомагає підвищити ефективність та результативність діяльності. В Україні він є відносно новим видом діяльності, який тільки починає розвиватися.

Створення ефективного механізму проведення внутрішнього аудиту насамперед передбачає вибір його організаційної форми, яка дасть можливість досягати позитивних результатів при вирішенні завдань та управлінні в цілому.

Внутрішній аудитор для досягнення встановленої мети повинен виконати завдання, що відображені на рисунку 3.1.

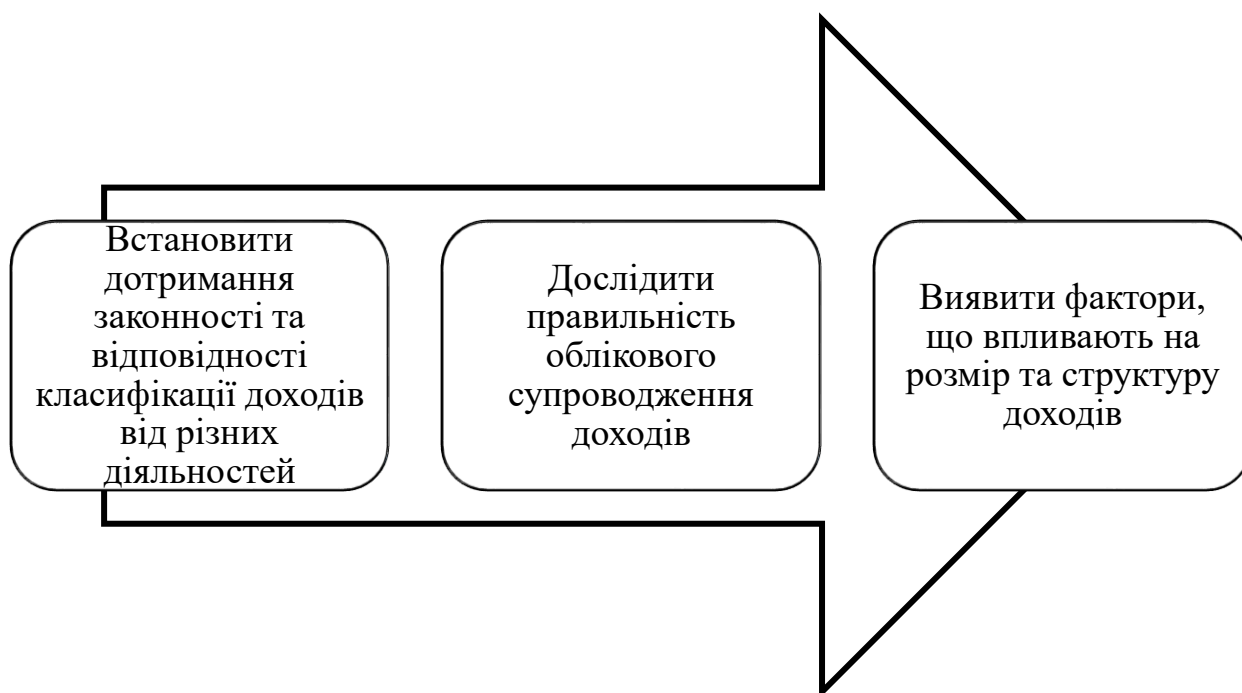


Рисунок 3.1 – Завдання внутрішнього аудиту закладу освіти

Джерело: сформовано автором

Внутрішній аудит доходів – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту або окремого фахівця, що спрямована на запобігання виявлення порушень та незаконних дій щодо використання державних коштів, а також на удосконалення управління та внутрішнього контролю. Зазначений вид контролю є важливим інструментом управління, який допомагає закладу освіти підвищити ефективність та результативність своєї роботи. Внутрішній аудит може виявити та усунути операційні недоліки та підвищити ефективність систем управління ризиками.

Через відсутність у законодавстві затвердженого визначення внутрішньому аудиту доходів закладу вищої освіти, пропонуємо вважати наступне – це незалежна та об'єктивна діяльність щодо правильності планування та обліку доходів, ефективності використання грошових коштів, своєчасне виявлення помилок, а також пошук можливостей щодо збільшення фінансування закладу освіти [5].

Методичні засади проведення внутрішнього аудиту є сукупністю методичних прийомів та процедур, які використовуються для забезпечення ефективності та результативності діяльності внутрішнього аудиту.

Методичні прийоми:

- аналітичний метод – вивчення та аналіз документів та інших джерел, які стосуються діяльності, яка підлягає перевірці;
- експертний метод – застосування знань та досвіду експертів для оцінки правильності та ефективності діяльності;
- натурний метод – проведення фактичних перевірок (інвентаризація);
- опитувальний метод – проведення опитувань працівників, щоб отримати інформацію про діяльність, яку планують перевіряти.

Проблема розвитку внутрішнього аудиту в Україні полягає в розробці комплексної та системної методики та пов'язаних з нею методичних рішень, які забезпечать практичні умови для створення та ефективної діяльності служби внутрішнього аудиту в сучасних закладах освіти [1].

В країнах, що мають статус економічно-розвинених, даній темі приділяють велику увагу, натомість в Україні даний процес перебуває на стадії становлення.

На рисунку 3.2 наведено етапи становлення аудиту в Україні.

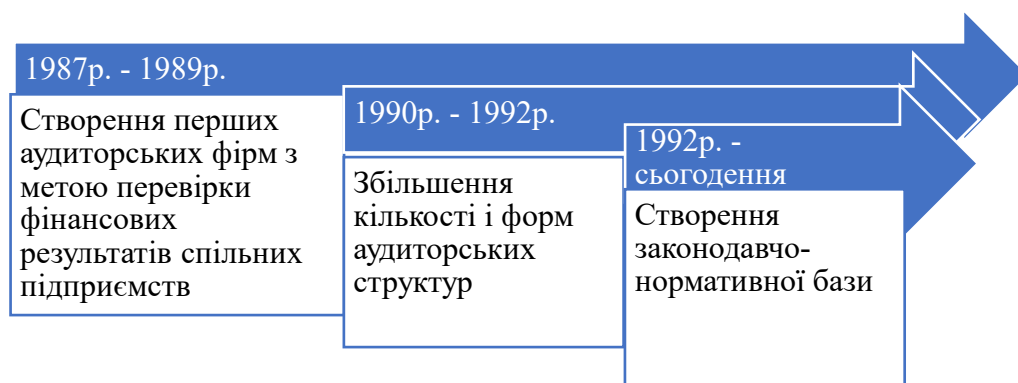


Рисунок 3.2 – Етапи розвитку аудиту

Джерело: сформовано автором

Роль аудиторів є важливою складовою для перевірки справедливості фінансової звітності та підвищення фінансової достовірності звітів.

Аналіз використання бюджетних коштів закладом освіти відбувається з урахуванням основних показників його діяльності. Увагу звертають на обсяг, динаміку та структуру надходжень та витрат по загальному та спеціальному фонду. Після цього виявляють розбіжності із плановими цифрами та шукають варіанти збільшення обсягу фінансування в майбутньому.

Даний вид аналізу здійснюють з метою забезпечення дотримання цільового призначення бюджетних коштів, їх раціонального використання та запобігання розкраданню та нецільовому використанню. Результати аналізу використання бюджетних коштів використовують в процесі прийняття управлінських рішень щодо: перерозподілу даних коштів між напрямками діяльності, запровадження заходів щодо запобігання розкраданню та нецільовому використанню коштів. Вказаний аналіз є інструментом для забезпечення ефективності та результативності бюджетної політики. Він дає можливість підвищити прозорість та підзвітність бюджетної системи, а також сприяти підвищенню результативності використання бюджетних коштів.

Здійснення контролю за порядком ведення бухгалтерського обліку та складанням звітності є основним проблемним питанням, адже лише в регістрах

бухгалтерського обліку та звітності відображається вся фінансово-господарська діяльність установи чи організації [14].

При проведенні внутрішнього аудиту доходів університету, джерелом інформації є наступні документи:

- нормативні документи, що регулюють облік доходів закладу освіти;
- наказ про облікову політику;
- первинні документи що використовують для обліку доходів;
- регістри аналітичного та синтетичного обліку;
- звітність університету;
- дані попередніх аудитів, перевірок.

При здійсненні внутрішнього аудиту доходів можуть бути виявлені порушення, що наведені на рисунку 3.3.



Рисунок 3.3 – Порушення, що можуть бути виявлені при обліку доходів закладу вищої освіти

Джерело: сформовано автором

При проведенні внутрішнього аудиту застосовують методи, що залежать від специфіки діяльності закладу освіти і поділяються на методи організації та безпосередньо проведення перевірки. Також беруть до уваги та застосовують на практиці принципи професійної етики внутрішнього аудиту, що наведені на рисунку 3.4.



Рисунок 3.4 – Принципи професійної етики щодо проведення внутрішнього аудиту

Джерело: узагальнено автором

Чесність – надаючи послуги, аудитор повинен бути відвертим та чесним. Незалежність – незалежність аудитора від діяльності, яка підлягає перевірці. Об'єктивність – об'єктивність у діяльності (фахівець не повинен піддаватися впливу сторонніх факторів, наприклад, власні інтереси або тиск з боку керівництва). Компетентність – ретельне, компетентне та старанне виконання своїх обов'язків.

Наявність відділу внутрішнього аудиту дає можливість керівництву весь час контролювати результати діяльності, отримані доходи, показники, що обумовлюють їх динаміку, і беручи до уваги, проблемні місця, коригувати свої дії.

Фахівець з питань внутрішнього аудиту в процесі здійснення аудиту користується робочими документами, що заповнюються в довільній формі. Вони допомагають задокументувати всі етапи проведення аудиту, та оптимізувати даний процес, що є необхідним для дотримання методичних засад. В процесі формування даних документів, доцільно звертати увагу не тільки на оцінку та облік доходів, а й оцінювати стан дебіторської заборгованості або грошових потоків. Адже якщо

отримання доходів не супроводжується своєчасним погашенням зобов'язань, то університет матиме труднощі щодо здійснення своєї діяльності.

На рисунку 3.5 наведено критерії оцінки якості внутрішнього аудиту.



Рисунок 3.5 – Критерії оцінки якості внутрішнього аудиту в закладі вищої освіти.

Джерело: сформовано автором

Перший критерій характеризує отримання найкращих результатів при мінімальних матеріальних та фінансових затратах. Другий – рівень досягнення цілі внутрішнього аудиту, а також співставлення запланованих результатів діяльності з отриманими. Останній – відповідність діяльності закладу вищої освіти нормативним документам.

Процес виконання внутрішнього аудиту складається із зазначених етапів: планування, перевірка та оцінка інформації, узагальнення результатів та контроль по виконанню запропонованих рекомендацій. Перший виступає основним, адже на ньому аудитор планує перебіг перевірки, встановлює терміни проведення, мету, предмет, об'єкт. План роботи дасть можливість в необхідний момент завершити аудит та координувати роботу помічників. З метою виконання плану аудиту, фахівцю необхідно підготувати програму аудиту. Даний документ містить конкретно зазначені завдання, процедури, обсяги та терміни виконання.

Здійснювати аудиторську перевірку необхідно відповідно до розробленої програми. Запис результатів та доказів є підтвердженням відповідності нормам та стандартам. Далі необхідно оцінити результати аудиту враховуючи встановлені критерії. Визначити слабкі та сильні сторони системи управління.

Стратегії внутрішнього аудиту повинні бути систематично сформульованими, добре структурованими та реалізованими в процесі розробки стратегічного плану, який може допомогти діяльності внутрішнього аудиту досягти попередньо встановлених цілей та завдань.

Стратегічний план внутрішнього аудиту являє собою багаторічну стратегічну діяльність, що покликана допомогти функціям внутрішнього аудиту з метою досягнення його цілей. Ефективна стратегія включає в себе деякі структури, стратегічне управління, а також такі концепції, як стратегічне мислення, планування та SWOT – аналіз [4].

Надання належних ресурсів є однією з ефективних стратегій необхідних для ефективного виконання функцій та завдань аудиту.

Після проведення внутрішнього аудиту фахівець складає аудиторський звіт, де підсумовує всю отриману інформацію із чіткими висновками та рекомендаціями. Даний документ підписує аудитор та керівник служби внутрішнього аудиту. Форму даного документу, що містить вступну, аналітичну та підсумкову частину, розробляють безпосередньо в закладі освіти.

Внутрішні аудитори здійснюють контроль щодо усунення слабких місць та проведення заходів, що були рекомендовані на підставі результатів перевірки, а також ті заходи, що дадуть змогу попереджати порушення чинного законодавства та внутрішніх розпоряджень. Необхідно оцінювати ефективність вжитих корекційних заходів та вдосконалювати аудиторські процеси.

Доходи і видатки є найголовнішими об'єктами контролю бюджетних установ, тому потребують значної уваги і контролю. Доходи бюджетних установ потребують детального контролю, бо в сьогоденних умовах дефіциту бюджету саме правильне і раціональне їх використання є пріоритетним напрямом [26].

Ефективність функціонування закладу вищої освіти безпосередньо пов'язана із правильною організацією обліку доходів та витрат, наявності системи внутрішнього аудиту, наявності злагоджених дій щодо планування, інвестиційного проєктування та управління ризиками. Саме це вказує на актуальність та необхідність впровадження внутрішнього аудиту доходів закладу вищої освіти.

Технічний прогрес суттєво змінив природу процедур аудиту та необхідних компетенцій аудиторів. Процес аудиту повинен бути оснащений технологічними навичками щоб підвищити його ефективність.

З метою створення дієвої системи внутрішнього аудиту, даний вид контролю повинен застосовуватися на постійній основі, запобігаючи прогалинам.

Проведення внутрішнього аудиту обліку доходів не тільки в фінансовому обліку, а й в податковому, дасть можливість мінімізувати можливість виникнення помилок, ризиків, а також дасть можливість оптимізувати податкові розрахунки.

Вивчення досвіду аудиторських перевірок та застосування найкращих практик допоможе забезпечити об'єктивність та результативність внутрішнього аудиту, щоб внесок аудиторів сприяв вдосконаленню системи управління в закладі освіти.

3.2 Практичні аспекти внутрішнього аудиту доходів

Внутрішній аудит доходів є комплексним процесом та дає можливість оцінити ефективність цільового використання коштів, правильність планування, облік та складання звітності, знайти шляхи зростання фінансування. Дозволяє забезпечити достовірність, повноту та своєчасність відображення доходів у фінансовій звітності, а також ефективність системи управління доходами. Але, для того, щоб він був ефективним, необхідно забезпечити його незалежність, об'єктивність, системність, плановість та професійний підхід.

Мета внутрішнього аудиту в Сумському НАУ - допомога Ректору у досягненні виконання стратегічних завдань. Для досягнення поставленої мети застосовують системний і послідовний підхід до проведення внутрішніх аудитів

шляхом оцінки діяльності вищого навчального закладу та додання цінності установі за результатами такої оцінки через надання належних аудиторських порад щодо:

- удосконалення системи управління та внутрішнього контролю (в тому числі процеси управління ризиками);
- недопущення фактів неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, помилок чи інших недоліків у діяльності університету;
- підвищення ефективності діяльності закладу вищої освіти .

В залежності від поставлених завдань головний фахівець:

1. Приймає участь у реалізації державної політики з питань зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни університету;

2. Оцінює:

- ступінь досягнення запланованої мети;
- ефективність планування і виконання бюджетних програм університету;
- виконання контрольних-наглядових функцій та завдань, що визначені актами законодавства;
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності закладу освіти;
- види ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань університету;
- надання освітніх послуг;
- організацію документообігу;

3. Планує заходи внутрішнього аудиту на основі підходу, що орієнтований на ризики, щоб діяльність була зосереджена на сферах, функціях та процесах, які визначено найбільш ризикованими;

4. Відповідно до наказу ректора університету організовує та проводить внутрішній аудит, перевірки та службові розслідування стану організації роботи університету, фіксує результати, готує аудиторські звіти, висновки та рекомендації;

5. Подає проєкт аудиторського звіту та рекомендації щодо вжиття заходів з ефективного використання бюджетних коштів та державного майна, забезпечення

відшкодування виявлених збитків в повному обсязі, притягнення до відповідальності винних осіб згідно вимог чинного законодавства;

6. За дорученням аналізує виконання наказів та інших документів щодо використання бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання.

Головний фахівець з питань внутрішнього аудиту займає окрему ланку в структурі університету, що наведено на рисунку 3.6.

Міністерство освіти і науки України

Конференція трудового колективу

Наглядова рада

Помічник ректора

Вчена рада університету

Ректор

Радник ректора

Начальник відділу
охорони праці та
безпеки життєдіяльності

Головний бухгалтер

Головний інженер

Начальник відділу
кадрового, правового
та організаційного
забезпечення

Фахівець з питань
запобігання та
виявлення корупції

Головний фахівець з
питань внутрішнього
аудиту

Приймальна комісія

Голова студентського
самоврядування

Рисунок 3.6 – Організаційно-управлінська структура Сумського національного аграрного університету

Джерело: узагальнено автором

Головний фахівець з питань внутрішнього аудиту Сумського НАУ в період здійснення своїх завдань керується Конституцією України, Бюджетним кодексом, законами, указами Президента України, законом України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 року №1700-VII, Антикорупційною програмою Сумського НАУ, Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженим постановою Кабінету міністрів України від 28.09.2011 року №1001, Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 року №1247, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 20.10.2011 №1219/19957, із змінами внесеними згідно наказами Міністерства фінансів №1199 від 10.12.2014 року, №627 від 13.07.2017 року, №344 від 14.08.2019 року, Порядком здійснення внутрішнього аудиту в Сумському національному аграрному університеті, Порядком оцінки та підвищення якості внутрішнього аудиту в Сумському національному аграрному університеті, внутрішніми розпорядчими документами та нормативами з питань проведення аудиту, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини і фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами, розпорядженнями та дорученнями ректора університету та Положенням «Про головного фахівця з питань внутрішнього аудиту Сумського національного аграрного університету».

У Сумському національному аграрному університеті внутрішній аудит проводять відповідно до напрямів діяльності. При здійсненні даного виду контролю, аудитор самостійно визначає та розробляє порядок проведення аудиту.

В закладі освіти при аудиті надання платних послуг розробляють наступний алгоритм:

1. Перевірка нормативних документів;
2. Калькуляції, кошторисні розрахунки;
3. Перевірка безпосередньо договірних зобов'язань;
4. Бухгалтерські розрахунки (оборотно-сальдові відомості, меморіальні ордери, первинні документи).

Визначають мету та обсяг аудиту, зосереджуючись на головних областях доходів, а також ресурси, що будуть необхідні для проведення аудиту (технічні засоби та працівники). Необхідно виявити потенційні ризики та оцінити їх вплив на фінансові результати університету.

Необхідно весь час працювати над виявленням можливих недоліків та їх усуненням. А також аналізувати фінансову звітність з метою переконання в тому, що доходи відображені точно та відповідно до вимог стандартів бухгалтерського обліку.

Інформація про результати внутрішнього аудиту може надаватись на запит державних органів з дотриманням установлених вимог законодавства та внутрішніх документів щодо нерозголошення інформації з обмеженим доступом та конфіденційності інформації.

У разі виявлення під час проведення внутрішнього аудиту ознак шахрайства, корупційних злочинів, нецільового використання бюджетних коштів, порушення фінансово-бюджетної дисципліни, які призвели до втрат чи збитків та/або які мають ознаки злочину, повідомляє письмово ректора університету та фахівця з питань запобігання та виявлення корупції Сумського НАУ про необхідність інформування правоохоронних органів про такі факти або передачі їм матеріалів внутрішнього аудиту. За рішенням ректора університету забезпечує інформування та/або передачу матеріалів такого аудиту до правоохоронних органів відповідно до законодавства.

3.3 Напрями вдосконалення проведення внутрішнього аудиту

Економічна ситуація в країні, у поєднанні із політичною, обумовлює необхідність об'єктивного використання бюджетних коштів, а саме: економія та підвищення ефективності їх використання. Вирішенню даного питання допоможе удосконалення системи внутрішнього аудиту доходів.

Розвиток економічних відносин в Україні, недостатні надходження до державного бюджету призвели до змін в податковому обліку, системі

оподаткування, аудиті. Аудит розрахунків з бюджетом є одним із найбільш трудомістких, відповідальних та складних процесів. Саме тому працівники цієї сфери повинні бути висококваліфікованими та відповідальними, виконуючи поставлені завдання [8].

Можна стверджувати, що аудит оподаткування має важливе значення як для керівників підприємств, так і для держави загалом, адже дає можливість об'єктивно оцінити реальний стан податкових розрахунків та надходжень до відповідного бюджету. На підставі розглянутих наукових праць та досліджень, даних чинного законодавства нами удосконалено трактування поняття “аудит оподаткування”: це перевірка, що проводиться незалежною аудиторською службою, з метою виявлення своєчасності та повноти сплати певних обов'язкових платежів до відповідного бюджету, підтвердження достовірності звітності суб'єкта господарювання, що подається до податкових органів. А також запобігання виявлених недоліків та порушень [8].

Один із головних напрямів вдосконалення проведення внутрішнього аудиту – це затвердження на нормативному рівні порядку проведення аудиту доходів. Даний документ буде регулювати правила та порядок проведення даного виду контролю.

Ін Цзюнь Чжан вважає, що необхідно оптимізувати та оновити навчальні програми з бухгалтерського обліку передовими технологіями відповідно до ринку потреби та надати випускникам бухгалтерам відповідні компетенції [30].

Напрями поліпшення:

- посилення незалежності – незалежність внутрішнього аудиту забезпечує його об'єктивність та неупередженість;
- підвищення кваліфікації фахівців – внутрішні аудитори повинні мати знання та досвід у різних галузях. Їх знання забезпечують якість роботи. Необхідно запровадити систему навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, заохочування їх до самоосвіти та професійного розвитку;
- розширення сфери діяльності внутрішнього аудиту – внутрішній аудит повинен не тільки перевіряти дотримання встановлених процедур та політики, а й

оцінювати ефективність системи управління ризиками, сприяти підвищенню ефективності діяльності закладу вищої освіти;

- створення системи внутрішнього контролю за діяльністю внутрішнього аудиту. Дана система повинна забезпечувати ефективність та результативність діяльності внутрішнього аудиту.

Результати внутрішнього аудиту повинні використовуватися з метою підвищення ефективності та результативності діяльності. Приклад використання:

- вдосконалення системи управління ризиками;
- впровадження заходів з підвищення ефективності діяльності;
- покращення системи контролю.

Виконання цих додаткових заходів дасть змогу зробити внутрішній аудит ще більш ефективним інструментом управління для Сумського НАУ.

Для підвищення економії використання коштів доцільно буде запровадити управлінський облік доходів. Це дасть змогу зменшити час для формування звітності, знайти резерви, вчасно знаходити та ліквідовувати недоліки при відображенні певних операцій.

При правильному здійсненні внутрішнього аудиту та його удосконаленні можна вчасно проводити моніторинг діяльності, реагувати на зміни навколишнього середовища, вчасно приймати управлінські рішення, а також запроваджувати ефективні методи, що підвищують ефективність використання бюджетних коштів.

Сформувати відділ внутрішнього аудиту із досвідченими працівниками. Перевагами даної пропозиції є:

- підвищення результативності обліку доходів, а також виявлення резервів;
- внутрішні аудитори виступають джерелом релевантної інформації, яку використовують в процесі прийняття управлінських рішень;
- вдосконалення всіх систем обліку в закладі освіти;
- поліпшення ефективності організаційної структури університету згідно з впорядкуванням внутрішніх зв'язків між відділами;
- зменшення витрат на штрафи, адже безупинно буде здійснюватися контроль;

- наявність відділу внутрішнього аудиту є позитивним аспектом при формуванні іміджу університету. Це дасть можливість до заохоченням вітчизняних або іноземних партнерів для співпраці.

Внутрішній аудит представляє собою окрему функцію системи управління, адже є одним із засобів організації оберненого зв'язку, за допомогою якого отримується вся необхідна інформація щодо об'єкту аудиту у процесі прийняття рішень. На рисунку 3.7 представлено взаємозв'язок внутрішнього аудиту доходів із головними функціями системи управління закладом освіти.

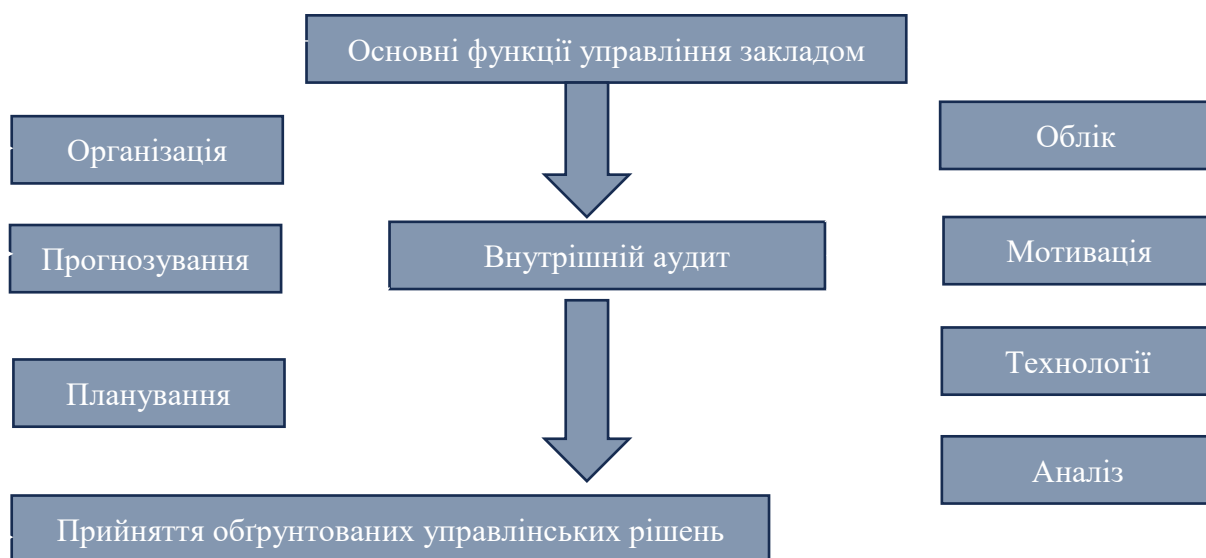


Рисунок 3.7 – Місце внутрішнього аудиту доходів серед функцій системи управління закладом вищої освіти

Джерело: сформовано автором

Запровадити, щоб за кожним напрямом діяльності проводили внутрішній аудит окремий працівник або група працівників.

Основною функцією даного виду перевірки є надання цілей та незалежної оцінки організаційної діяльності з метою виділення недоліків, додаткових цінностей та пропонування рекомендацій, які можна використати для покращення організаційної ефективності. Ця функція може бути досягнута за допомогою дисциплінованого та систематичного підходу оцінки сфери діяльності, такі як управління ризиками, внутрішній контроль. В літературі, що присвячена даній темі, вказано, що функція аудиту є ефективною, коли вона впливає на управлінське

рішення та допомагає покращенню ефективності закладу освіти, пом'якшенню управління ризиками, досягненню цілей а також надає додаткову цінність для закладу вищої освіти.

Для досягнення якісного взаємозв'язку між процесами та функціями, належного розуміння діяльності, внутрішній аудитор використовує наступні джерела інформації:

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

Коли аудитором досягається змістовне розуміння ризиків у діяльності закладу освіти, а також взаємозв'язок між ризиками та процесами проводять ризик-орієнтоване планування внутрішнього аудиту. При дослідженні ризиків облікового супроводження доходів беруть до уваги фінансову та нефінансову звітність.

Процедуру оцінки ризиків за ймовірністю та впливом здійснюють відносно виокремлених подій та ризиків і окреслює ймовірність настання подій, які уможливають ризики, та оцінку розміру їх наслідків. Даний процес супроводжується документальним оформленням, не рідше одного разу на рік. Система оцінки ризиків у балах наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Критерії оцінки ризиків за ймовірністю

Рівень	Критерії ймовірності настання ризиків	Бал
1	2	3
Рідко (майже неможливо)	Ймовірність виникнення дуже низька (0 – 24 %)	1
Малоймовірно	Ймовірність виникнення малоймовірна (25 - 50 %)	2
Можливо	Ймовірність виникнення впродовж 1-2 років (51 - 74 %)	3
Часто	Ризик існує або очікується (75 – 100 %)	4

Джерело: сформовано автором

Оцінка ризиків за впливом дозволяє визначити, які ризики є найбільш важливими та здійснюється із застосуванням бальної системи у розрізі визначених критеріїв впливовості (фінансовий, репутаційний, операційний та кадровий вплив). Заклади можуть її використовувати для розробки планів управління ризиками, які зосереджуються на зниженні впливу найбільш важливих ризиків. Розрахунок рівня впливу ризику щодо певного критерію впливовості проводиться з використанням визначених рівнів впливу ризиків у розрізі відповідних критеріїв впливовості. Оцінку впливу та оцінку ймовірності слід застосовувати до всіх ризиків, що були ідентифіковані.

Узагальнену оцінку ризику розраховують шляхом перемноження оцінки впливу та ймовірності. Узагальнену матрицю оцінки ризиків за ймовірністю та впливом представлено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Матриця оцінки ризиків за ймовірністю та впливом

Бал	Ймовірності			
	Рідко (майже неможливо)	Малоймовірно	Можливо	Часто
1	2	3	4	5
Впливу	Низький	Низький	Низький	Низький
	Низький	Низький	Середній	Середній
	Низький	Середній	Середній	Високий
	Низький	Середній	Високий	Дуже високий

Джерело: сформовано автором

Для сприяння повноти обміну інформації, внутрішній аудитор повинен взаємодіяти із структурними підрозділами університету. Дану ситуацію можна реалізувати шляхом консультацій з керівництвом, направлення листів, запитів, службових записок щодо надання потрібної інформації.

На прикладі Сумського національного аграрного університету наведемо особливості впровадження ризик-орієнтованого планування внутрішнього аудиту доходів. Процес визначення об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору складається з п'яти етапів, що зазначені на рисунку 3.8.



Рисунок 3.8 – Етапи визначення об'єктів внутрішнього аудиту Сумського національного аграрного університету з урахуванням факторів відбору

Джерело: сформовано автором

На першому етапі внутрішній аудитор визначає бали для кожного об'єкту аудиту і присвоює відповідні бали від 1 до 4, де 4 – дуже високий, а 1 – низький.

На другому етапі з метою відображення відмінностей між факторами відбору правильним буде застосувати показники вагомості. Для всіх факторів відбору попередньо визначається актуальний для закладу освіти рівень показника вагомості від 1 до 5 (1 – мінімальний, 5 – максимальний). Дані результати виступають окремим компонентом документального підтвердження процесу ризик-орієнтованого планування внутрішнього аудиту.

На третьому розраховують індекс пріоритетності, використовуючи загальну оцінку ризику за ймовірністю та впливом, показника вагомості, а також бала, що представлений факторами відбору.

На четвертому етапі, на підставі розрахованого індексу, визначають пріоритетність об'єктів внутрішнього аудиту (низький, середній, високий або дуже високий).

П'ятий етап призначено для визначення частоти проведення планових внутрішніх аудитів у Сумському НАУ щодо кожного пріоритетного об'єкту аудиту, беручи до уваги попередньо визначений ступінь пріоритету об'єктів аудиту та розрахований індекс пріоритетності.

Результатом процесу визначення об'єктів внутрішнього аудиту за допомогою факторів відбору є список об'єктів діяльності закладу, які повинні бути перевірені внутрішніми аудитором. Цей - план аудиту, який затверджується ректором.

Періодичність проведення планових внутрішніх аудитів повинна бути достатньою, щоб фахівець міг своєчасно виявити ризики та недоліки в діяльності, але не надто частою, щоб не завдати перешкод її нормальному функціонуванню. Дану періодичність визначають виходячи з результатів оцінки ризиків, величини простору внутрішнього аудиту, якісної та кількісної спроможності підрозділу внутрішнього аудиту. Конкретні співвідношення можуть бути визначені в залежності від конкретних обставин закладу освіти.

Співвідношення ступеня пріоритету, індексу пріоритетності частоти проведення планових внутрішніх аудитів Сумського НАУ наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Співвідношення ступеня пріоритету, індексу пріоритетності та частоти проведення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкту у Сумському національному аграрному університеті

Ступінь пріоритету	Індекс пріоритетності	Частота проведення
1	2	3
Низький	До 16	1 раз на 5 років
Середній	16 – 24	2 рази на 5 років
Високий	25 – 39	3 рази на 5 років
Дуже високий	Від 40 та більше	4 рази на 5 років

Джерело: узагальнено автором

Об'єкти внутрішнього аудиту, що було віднесено до високого та дуже високого ступеню пріоритету вважаються найбільш ризикованими і їх дослідження здійснюють 3 – 4 рази на 5 років, в той час, ті, що із низьким ступенем перевіряють один раз на 5 років, а із середнім – два рази на 5 років.

В таблиці 3.4 наведено інформацію щодо впливу ризиків у розрізі критеріїв впливовості в Сумському національному аграрному університеті.

Таблиця 3.4 – Рівні впливу ризиків у розрізі критеріїв впливовості у Сумському НАУ

Рівень (бал)	Операційний вплив	Фінансовий вплив	Кадровий вплив	Репутаційний вплив
1	2	3	4	5
Низький (1)	Мінімальне зниження спроможності, може завадити продовженню виконання завдань в межах одного напрямку діяльності. У роботі швидке відновлення.	Фінансово-матеріальний вплив нижче 100 тис. грн.	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників в одному підрозділі може призвести до затримки у роботі цього підрозділу.	Некомпетентність (неналежне управління або суттєве порушення вимог законодавства) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на місцевому рівні. Період відновлення довіри є коротким.
Середній (2)	Суттєве зниження (чи втрата) спроможностей, може перешкоджати подальшому виконанню завдань за одним чи декількома напрямками функціонування. У роботі швидке відновлення.	Фінансово-матеріальний вплив вище 100 тис. грн., але нижче 500 тис. грн.	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників в одному підрозділі може призвести до суттєвих збоїв у роботі цього підрозділу.	Некомпетентність (неналежне управління або несистемні факти шахрайства у невеликих масштабах) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на центральному рівні. Період відновлення довіри є коротким або помірним.
Високий (3)	Значне зниження (чи втрата) спроможностей, може заважати продовженню виконання завдань та функцій за двома і більше напрямками діяльності. У роботі повільне відновлення.	Фінансово-матеріальний вплив вище 500 тис. грн., але нижче 1 млн. грн.	Незапланована відсутність (хвороба тощо) більшості ключових працівників в одному підрозділі може призвести до значних збоїв у роботі цього підрозділу.	Некомпетентність (неналежне управління або системні факти шахрайства) можуть призвести до різкого зниження довіри з боку громадськості або важливих партнерів на центральному та міжнародному рівнях. Період відновлення довіри є помірним.

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5
Дуже високий (4)	Відсутність можливості продовжувати у звичайному режимі виконувати завдання та функції. Повний збій за всіма напрямками діяльності. Суттєва втрата спроможностей. У роботі повільне відновлення.	Значний фінансово-матеріальний вплив вище 1 млн. грн.	Серйозні травми, загибель працівника.	Некомпетентність (неналежне управління або існування фактів шахрайства у великих масштабах) може призвести до втрати довіри з боку громадськості та важливих партнерів на центральному та міжнародному рівнях. Період відновлення довіри є тривалим.

Джерело: узагальнено автором

Ступінь пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів визначається на основі оцінки ризиків, пов'язаних з ними. Об'єкти, що мають високий ступінь пріоритетності, характеризуються такими ознаками:

- високий рівень ймовірності виникнення ризиків;
- значний можливий вплив ризиків на фінансові результати;
- недостатня ефективність системи внутрішнього контролю.

Об'єкти, що мають середній ступінь пріоритетності, мають такі ознаки:

- середній рівень ймовірності виникнення ризиків;
- середній можливий вплив ризиків на фінансові результати;
- достатня ефективність системи внутрішнього контролю.

Об'єкти внутрішнього аудиту доходів, що мають низький ступінь пріоритетності, характеризуються такими ознаками:

- низький рівень ймовірності виникнення ризиків;
- незначний можливий вплив ризиків на фінансові результати закладу;
- висока ефективність системи внутрішнього контролю.

Визначення пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів є важливим етапом планування аудиту. Воно дозволяє зосередити увагу аудиторів на найбільш важливих питаннях, що можуть мати суттєвий вплив на фінансові результати закладу.

В таблиці 3.5 визначено ступінь пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів на прикладі Сумського НАУ.

Таблиця 3.5 – Практичний приклад визначення ступеню пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів.

№	Об'єкт внутрішнього аудиту	Назва ризику (бал)	Операційний вплив	Фінансовий вплив	Кадровий вплив	Репутаційний вплив	Бал	Рівень впливу	Частота проведення планового внутрішнього аудиту
			Показники вагомості факторів відбору						
			n(1-5)a (2)	n(1-5)b (4)	n(1-5)c (3)	n(1-5)d (2)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Отримані доходи (СНАУ)	Повнота дотримання зафіксованих у нормативних документах та обліковій політиці університету умов визнання доходів	Мінімальне зниження спроможності, може завадити продовженню виконання завдань в межах одного напрямку діяльності. У роботі швидко відновлення (1)	Фінансово-матеріальний вплив нижче 100 тис. грн. (1)	Незапланована відсутність (хвороба, військовий стан тощо) деяких ключових працівників в одному підрозділі може призвести до суттєвих збоїв у роботі цього підрозділу (2)	Некомпетентність (неналежне управління або суттєве порушення вимог законодавства) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на місцевому рівні. Період відновлення довіри є коротким (1)	(2+4+6+2) 14	Низький	1 раз на 5 років
2	Отримані доходи (СНАУ)	Реальність здійснення угод щодо надання послуг за операціями, що відображені на	Мінімальне зниження спроможності, може завадити продовженню виконання завдань в межах одного напрямку	Значний фінансово-матеріальний вплив (вище 1 млн. грн) (4)	Незапланована відсутність (хвороба, військовий стан тощо) деяких ключових працівників в одному підрозділі може призвести до	Некомпетентність (неналежне управління або суттєве порушення вимог законодавства) можуть призвести до зниження довіри з боку	(2+16+6+2) 26	високий	3 рази на 5 років

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		рахунків бухгалтерського обліку	діяльності. У роботі швидке відновлення (1)		суттєвих збоїв у роботі цього підрозділу (2)	громадської касті на місцевому рівні. Період відновлення довіри є коротким (1)			

Джерело: узагальнено автором

На підставі результатів, які було отримано під час проведення ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту та беручи до уваги наявні ресурси, внутрішній аудитор повинен сформувавши план діяльності з внутрішнього аудиту, який повинен вміщувати в собі стратегічні та операційні аспекти.

Беручи до уваги результати визначення потреб у ресурсах, внутрішній аудитор інформує ректора університету щодо нагальних потреб, констатує можливі наслідки, що можуть наступити у разі обмеження внутрішнього аудиту у ресурсах, а також пропонує можливі вирішення даної ситуації; визначає обсяг робочого часу на здійснення заходів з іншої діяльності щодо внутрішнього аудиту; письмово інформує ректора не рідше одного разу на рік про рівень забезпеченості ресурсами для проведення робіт з внутрішнього аудиту.

Щоб виявити внутрішні сильні та слабкі сторони університету, а також його зовнішні можливості і загрози бажано проводити SWOT – аналіз. Даний вид аналізу допомагає чітко розуміти ситуацію та вказує напрямки для розвитку. Його здійснюють з урахуванням інформаційного простору, а параметри внутрішнього та зовнішнього середовища оцінюються в часі та просторі.

Сильні сторони – це внутрішні фактори, які дають університету перевагу над конкурентами. Слабкі сторони – це навпаки, внутрішні фактори, що обмежують конкурентоспроможність. Можливості – зовнішні фактори, що можуть сприяти

успіху закладу освіти. Загрози – зовнішні фактори, що можуть негативно вплинути на університет.

SWOT – аналіз застосовують з метою стратегічного планування і він є ефективним у разі поєднання з іншими видами аналізу. Саме ця матриця може допомогти правильно використати сильні та слабкі сторони.

На рисунку 3.9 зазначено етапи проведення SWOT-аналізу.

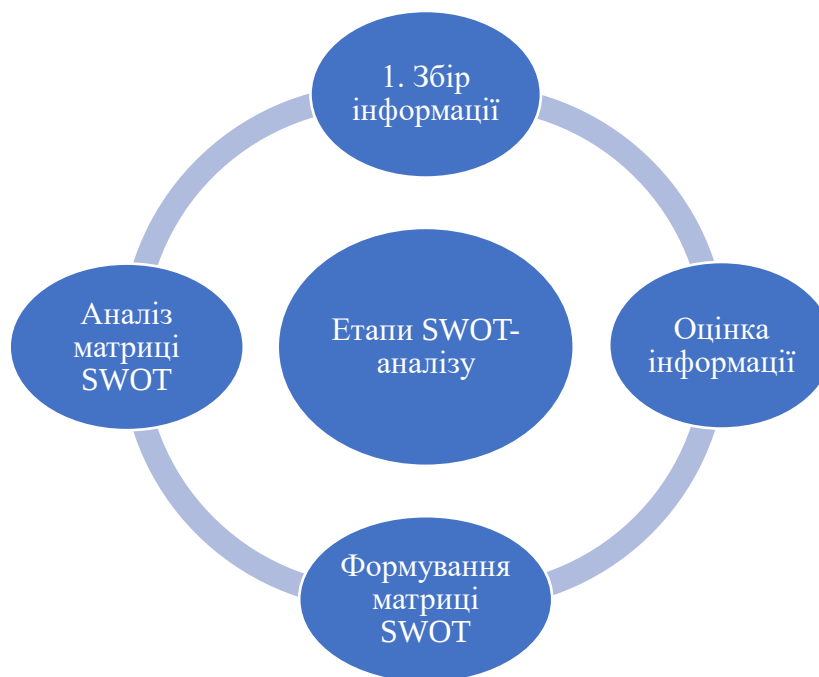


Рисунок 3.9 – Етапи проведення SWOT-аналізу

Джерело: сформовано автором

Перший етап полягає в зборі інформації щодо сильних та слабких сторін, можливостей та загроз. Джерела, з яких збирають інформацію, можуть бути як внутрішніми (фінансові звіти, маркетингові дослідження), так і зовнішніми (економічні прогнози). На другому етапі здійснюють оцінку інформації, що була зібрана, використовуючи наступні методи: експертні оцінки, анкетування, опитування. На третьому формують матрицю, в якій відображають сильні та слабкі сторони, можливості та загрози. Вона може бути сформована у вигляді таблиці або діаграми. Четвертий етап призначений для її аналізу, щоб визначити, які стратегічні

дії необхідно вжити для використання сильних сторін, усунення слабких, використання можливостей та мінімізації загроз.

SWOT-аналіз є ефективним методом стратегічного планування, який має певні переваги:

- простий у використанні, не потрібні спеціальні знання та навички;
- дає можливість оцінити широкий спектр факторів, що впливають на заклад освіти;

- дає змогу сформулювати стратегічні дії для досягнення цілей університету.

Але є і певні недоліки:

- є суб'єктивним методом, адже оцінка факторів залежить від експертних оцінок;

- не бере до уваги взаємозв'язок між факторами;
- є статистичним методом, адже не враховує динаміку розвитку університету та зовнішнього середовища.

На підставі інформації щодо Сумського національного аграрного університету, в таблиці 3.9 наведено приклад SWOT – аналізу внутрішнього аудиту закладу освіти.

Таблиця 3.9 - SWOT – аналіз середовища внутрішнього контролю

Сильні сторони	Слабкі сторони
1	2
Наявність облаштованого кабінету та робочого місця, що полегшує роботу	Нестача працівників для проведення глибоко та повного контролю
Наявність затверджених документів	Формальний характер проведення деяких процедур
Виконання відділом внутрішнього аудиту своїх обов'язків	
Наявність осіб, що несуть відповідальність за проведення внутрішнього контролю	
Відділ внутрішнього аудиту є структурним підрозділом	
Оприлюднення звіту про результати проведення аудиту	
Звітування перед керівником	
Можливості	Загрози
Покращити систему внутрішнього контролю за рахунок впровадження нових практик	Зниження зовнішніх перевірок
Удосконалення системи підвищення кваліфікації працівників	Відставання практик, що застосовують до прогресивних методів

Продовження таблиці 3.9

1	2
Встановлення слабких місць і їх ліквідація	Через зменшення персоналу відбувається звуження цілей
Застосування ризик-орієнтованого підходу	Висока залежність внутрішнього контролю від іміджу установи

Джерело: сформовано автором

Сформувавши та проаналізувавши матрицю SWOT-аналізу, можемо зробити наступні висновки: керівництву університету необхідно проаналізувати сильні сторони та працювати й надалі в цьому напрямку. Щодо слабких сторін, треба взяти до уваги причини, що сприяють даній ситуації та приймати рішення щодо ліквідації слабких сторін. Також необхідно взяти до уваги можливості та загрози. Необхідно проаналізувати можливості та виявити підходи для їх використання, а також треба виявити та провести дії для попередження виникнення загроз.

Для удосконалення процесу внутрішнього аудиту запропоновано тест внутрішнього аудиту (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Тест внутрішнього аудиту доходів університету

Зміст запитання	Відповіді		Коментар
	Так	Ні	
1	2	3	4
Чи існує політика та процедури щодо обліку доходів?			
Чи регулярно переглядаються ці процедури та політика?			
Чи дотримуються встановлених критеріїв для визнання доходів?			
Чи здійснюють своєчасні перевірки правильності визнання доходів?			
Чи проводять своєчасні перевірки правильності оцінки доходів?			
Чи заключено договори про повну матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними особами щодо обліку доходів?			
Чи було зафіксовано випадки розкрадання?			
Чи систематично здійснюють внутрішній аудит доходів?			
Чи були випадки повернення сум невикористаних асигнувань до бюджету?			
Чи було встановлено штрафи за допущені помилки в обліку доходів?			
Чи було усунено попередні недоліки в обліку доходів (якщо такі були)?			

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4
Чи оновлюється інформація про доходи на офіційному сайті?			
Чи оподатковується дохід, кошти якого зараховуються на спеціальний фонд?			
Чи ведеться контроль сум податкового кредиту?			
Чи було зафіксовано заборгованість перед бюджетом?			
Чи ведеться контроль документів, що підтверджують одержання доходу?			
Чи звіряються дані аналітичного обліку щодо формування доходів з даними журналів-ордерів?			
Чи ведеться окремо облік по різних видам доходів в закладі освіти?			

Джерело: сформовано автором

Тест внутрішнього аудиту розробляють враховуючи своєрідність діяльності університету. Він повинен бути адаптованим до поточних потреб.

Важливою метою даних тестів є виявлення будь-яких потенційних ризиків, пов'язаних з доходами організації. Якщо вони будуть виявлені, внутрішні аудитори повинні розробити рекомендації щодо їх усунення або зниження.

Відповіді на дані питання оцінюють від одного до п'яти, де 1 означає низький рівень ефективності, а 5 – високий. Сума всіх балів дає загальну оцінку ефективності системи внутрішнього аудиту доходів. На підставі результатів даного тесту розробляють програму аудиту. Результати даного тесту документуються в робочих документах внутрішнього аудиту. Ці документи передають керівництву для вжиття відповідних заходів.

ВИСНОВКИ

У зв'язку із останніми подіями нагальним постає питання фінансування та самофінансування закладів освіти. Адже безперервність діяльності вищих навчальних закладів освіти нашої країни залежить саме від фінансової підтримки держави.

Облік і контроль доходів закладу вищої освіти є важливою складовою системи управління фінансово-господарською діяльністю. Вони дозволяють забезпечити своєчасне і достовірне відображення доходів у бухгалтерській звітності, а також запобігти втратам і непродуктивним витратам.

Під час написання кваліфікаційної роботи виконувались попередньо поставлені завдання.

Розглянуто теоретичні аспекти формування категорії «дохід». Автором запропонована удосконалена інтерпретація даного поняття в якому, на відміну від визначень науковців, деталізовано види діяльності, при здійсненні яких можна отримати дохід, а також наведено визначення внутрішньому аудиту доходів закладу вищої освіти. Формування категорії «дохід» для закладу вищої освіти вимагає комплексного підходу, враховуючи різноманітні джерела фінансування та стратегії фінансового управління.

Опрацьовано актуальну нормативно-правову базу обліку доходів. Зроблено висновок, що при удосконаленні нормативно-законодавчої бази у поєднанні із міжнародною університет буде мати змогу вийти на міжнародний рівень, також інформація буде більш прозорою та достовірною, що в свою чергу підвищить рівень довіри інвесторів, як вітчизняних, так й іноземних.

Здійснено ознайомлення зі шляхами надходжень грошових коштів до загального та спеціального фондів закладу освіти. На загальний фонд зараховуються кошти від держави у вигляді бюджетних асигнувань, спеціальний же фонд становлять власні надходження за надання послуг (виконання робіт) згідно із законодавством та інші джерела власних надходжень (благодійні внески, гранти).

Проведено ознайомлення із організаційно-економічною характеристикою університету. Проаналізовано вартість та структуру активів у 2020-2022 роках та зафіксовано зменшення активів на 68 585 грн.. Профіцит у звітному періоді становить 13 471 тис. грн.. Найбільшу питому вагу у 2022 році займають доходи від обмінних операцій – 91,66%.

Пораховано показники ліквідності та платоспроможності. Коефіцієнт абсолютної ліквідності становить 4,19, що більше за нормативне значення, а отже університет нераціонально використовує фінансові ресурси. Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) має перевищене значення над нормативним, а отже можна зробити висновок про те, що заклад має у розпорядженні значний обсяг вільних ресурсів, які були сформовані завдяки власним джерелам. Університет має низький фінансовий ризик та хороші потенційні можливості для залучення додаткових фінансових коштів.

Коефіцієнт фінансової стійкості У 2022 році знизився на 0,13 і становить 1,65, але це свідчить про гарні перспективи розвитку та низький ризик банкрутства.

Розглянуто методичні засади проведення внутрішнього аудиту, які використовують для забезпечення ефективності та результативності діяльності внутрішнього аудиту. При проведенні внутрішнього аудиту застосовують методи, що залежать від специфіки діяльності закладу освіти і поділяються на методи організації та безпосередньо проведення перевірки.

Наявність відділу внутрішнього аудиту дає можливість керівництву весь час контролювати результати діяльності, отримані доходи, показники, що обумовлюють їх динаміку, і беручи до уваги, проблемні місця, коригувати свої дії.

Виявлено практичні аспекти внутрішнього аудиту доходів, його мету, завдання, послідовність. У Сумському національному аграрному університеті внутрішній аудит проводять відповідно до напрямів діяльності. При здійсненні даного виду контролю, аудитор самостійно визначає та розробляє порядок проведення аудиту.

Авторами наведено переваги діджиталізації доходів, визначено особливості впровадження ризик-орієнтованого планування внутрішнього аудиту доходів, а

також представлено практичний приклад визначення ступеню пріоритетності об'єктів внутрішнього аудиту доходів.

Запропоновано університету для подальшого використання в роботі тест внутрішнього аудиту доходів, що покращить проведення даного виду контролю та відображено приклад застосування SWOT – аналізу, за допомогою якого можна виявити та приділити увагу перевагам, недолікам та прийняти вірні управлінські рішення з метою удосконалення роботи університету.

Під час написання даної роботи виявлено декілька ключових аспектів, які мають важливе значення для ефективного управління фінансовими ресурсами та забезпечення фінансової стійкості закладу освіти. Одним із найважливіших аспектів є використання сучасних організаційно-методичних підходів до облікового відображення. Інтеграція цифрових технологій у фінансовий облік дозволить підвищити точність, швидкість та надійність обліку доходів. Необхідно також брати до уваги стандарти бухгалтерського обліку та відповідати їм з метою забезпечення єдності та порівняності фінансової інформації.

Ефективне облікове відображення та контроль доходів є необхідною умовою для стабільного фінансового стану закладу вищої освіти, сприяє вдосконаленню управління фінансовими ресурсами та розвитку університету в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белінська С.М., Терещенко Л.В. Методичні засади внутрішнього аудиту. *Агросвіт* №24, 2016р. С. 44-50.
2. Бенько І.Д. Методика обліку доходів та видатків в установах освіти. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/29513/1/10.PDF> (дата звернення: 12.12.2023р).
3. Бюджетний кодекс України (Відомості Верховної Ради України , 2010, №50-51, ст.572), документ №2456-VI, поточна редакція від 23.10.2022 р. Стаття 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n249> (дата звернення: 25.05.2023р.).
4. Галун Є.С., Назаренко О.В. Інтерпретація та загальні правила проведення внутрішнього аудиту доходів закладу вищої освіти. *Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації*: матеріали II міжнародної науково-практичної конференції. 2023р., м. Суми. С. 111 – 112.
5. Галун Є.С., Назаренко О.В.. Особливості діджиталізації облікового супроводження доходів в умовах функціонування окремого господарюючого суб'єкта. *Інтернаука: міжнародний науковий журнал. Серія: «Економічні науки»*. № 3 (71), 2023. С.175-182.
6. Галун Є.С. Облікові аспекти формування категорії «дохід» в операційній діяльності підприємства: *Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю* : матеріали III Міжнар. наук. – практ. конф. (м. Полтава, 21 квітня 2021 р.) / за ред. Пилипенко К. А. Полтава : ПДАУ, 2021. С. 312-315.
7. Галун Є.С. Організація та сутність аудиту оподаткування підприємств: International scientific and practical conference «Current issues of science and integrated technologies»: Proceedings of the I International scientific and practical conference (Milan, Italia, January 10-13, 2023). С. 104-107.

8. Галун Є.С. Сутність та особливості формування доходів вищого навчального закладу освіти. *Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації* : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет- конференції (м. Суми, 22 листопада 2022 р.) / за ред. проф. Назаренка О.В. Суми: СНАУ, 2022. с. 120-122.

9. Гуріна Н.В.. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи вирішення. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 12 (1). 2015. С. 203-205.

10. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В.. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України. Підручник. Житомир, 2017р. С. 401.

11. Заячківська О.В.. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика. Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомир. 2010. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1331/Zajachkivska.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 15.08.2023р.)

12. Козаченко А.Ю. Доходи суб'єктів господарювання: економічна сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки*. 2021. №6(2). С. 35-43.

13. Кравцова К.Г. Облік доходів та видатків бюджетної установи. *Проблеми та перспективи економічного розвитку країни*: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції економічного спрямування. Тернопіль. 2016р. С.42 – 45.

14. Кравченко О.В., Івашина М. Сучасні підходи до обліку доходів та витрат бюджетних установ. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/83317/3/Kravchenko_budgetary%20institutions.pdf.pdf (дата звернення: 12.12.2023).

15. Левицька С.О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту. Науково-практичний журнал

“Бухгалтерський облік і аудит”. 2015 р.
 URL: https://drive.google.com/file/d/1R4FCbeXOdFEO_0VI1sIvgotAfQ_L85tC/view
 (дата звернення: 28.11.2023).

16. Ліхоносова Г.С., Шабаліна Г.В. Організація та шляхи вдосконалення обліку доходів бюджетної установи. *Theoretical and Practical Aspects of Economics and Intellectual Property*. 2018. С.124 – 128.

17. Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19-25.

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 року №1629. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року №89/18827. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#o28> (дата звернення: 25.11.2023р.)

19. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України, 2011, №13-14, №15-16, №17, ст.112). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=1&text=%D0%B4%D0%BE%D1%85%D1%96%D0%B4#w1_3 (дата звернення: 19.11.2023).

20. Полятикіна Л.І., Попсуй Ю.О. Облік доходів діяльності та контроль за використанням фінансових ресурсів в установах. URL: <https://repo.snau.edu.ua/bitstream/123456789/6967/1/%d0%9f%d0%be%d0%bb%d1%8f%d1%82%d0%b8%d0%ba%d1%96%d0%bd%d0%b0%20%d0%9b.%20%d0%86.%20%d0%9e%d0%b1%d0%bb%d1%96%d0%ba%20%d0%b4%d0%be%d1%85%d0%be%d0%b4%d1%96%d0%b2.pdf> (дата звернення: 12.12.2023)

21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

22. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Наказ

Міністерства фінансів України. №73 від 07.02.2013 р. Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n18> (дата звернення: 25.11.2023)

23. Соболевська О.О., Яворська Т.І. Теоретичні аспекти сутності доходів та їх класифікація. *Збірник наукових праць ТДАТУ ім. Дмитра Моторного* (економічні науки) №2 (42), 2020р. С.101-107.

24. Соловійова Н.В. Облік виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів: *матеріали наукового вісника Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. С.133 – 137.

25. Юрченко О.А., Петраковська О.В., Свирида О.А. Економічна сутність та класифікації доходів і видатків загального фонду бюджетної установи. *Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції*: матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції. Київ. 2019. С. 202 – 209.

26. Яровий К.О., Ярова А.Л., Молодюк І.В. Облік доходів загального фонду бюджетних установ. *Актуальні питання сучасної науки та освіти*: матеріали збірки тез доповідей на Всеукраїнській науково-практичній конференції. Випуск 4. Слов'янськ. 2018. С. 66 – 69.

27. Huang, N. (2016). Discussion on the Application of Cloud Accounting in Enterprise Accounting Informatization. In 2nd International Conference on Economics, Social Science, Arts, Education and Management Engineering (ESSAEME 2016), Published by Atlantis Press (pp. 136-139). URL: https://drive.google.com/file/d/1L8B_LQpCngUbPQs-jiQx6n473sF4rchk/view (дата звернення: 10.12.2023).

28. Luchko M.R. Significant changes in accounting profession. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м.Тернопіль, 28 червня 2019 р.). С. 109-110.

29. Osama F. Atayah., Muneer M. Alshater. Audit and tax in the context of emerging technologies: A retrospective analysis, current trends, and future opportunities.

The International Journal of Digital Accounting Research. ol. 21, 2021, pp. 95-128. URL: https://www.researchgate.net/profile/Muneer-Alshater/publication/351643458_Audit_and_tax_in_the_context_of_emerging_technologies_A_retrospective_analysis_current_trends_and_future_opportunities/links/60a38a2292851cc80b61f0b0/Audit-and-tax-in-the-context-of-emerging-technologies-A-retrospective-analysis-current-trends-and-future-opportunities.pdf (дата звернення: 10.12.2023р).

30. Qurotul Aini, Anoesyirwan, Yuliana. Effect Of Cloud Accounting As Income Statement On Accountant Performance. ATM, Vol 4, No. 1, January 2020. P. 13-21. URL: https://drive.google.com/file/d/1LHEDZlZFtRxFTDo2R1_eTTNAj9eKtqy5/view (дата звернення: 06.12.2023р.).

31. Zakariya'u Gurama, Muzainah Mansor, Muhammad Ibrahim. Internal Audit Strategy: A Key Determinant for Auditing Efficiency and Effectiveness in Tax Administration. International Journal of Business and Technopreneurship. Volume 10, No 1, Feb 2020 [1-12]. URL: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/87687636/Internal_Audit_Strategy_Auditing_Efficiency_Effectiveness_in_Tax_Administration_Gurama_et_al_2020-libre.pdf?1655549467=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DInternal_Audit_Strategy_A_Key_Determinan.pdf&Expires=1702930996&Signature=NkfUE-WKHWke3oMQPpUI8XgyPKozRUqX1~Bo6rusA-nxvX8SBjUcow59EuNwOVdlsDdwHUDbeZ2E5XRwZcqKzG93TQX4ebPMOzuAclXTA8IOQiMam66a4Q4hTazTdcww9qzCgu8xakc13860QwbGtPgZiaQSkFJYJ99qJkSN8d4ngpiqSmb-F0U8HDVczx2sgQGx9W4l~Hyf22xm6pPMj5npmBlsUSw~RkyNSaxj2J83M73oROPGp0yuiNnJuNSB29RafB3cTUW2YpXbKs-cF3xSCHzLdO-97gsZhml0q6U8~dWZuYqO6KYW4yIPlxsrrk33x1c16NgcSDsXLnG1Q__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA (дата звернення: 10.12.2023).

ДОДАТКИ