

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

на тему: **Облік і контроль видатків бюджетної установи**

Виконала:

Тимченко Аліна Сергіївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Полятикiна Лариса Iванiвна
доцент кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Крячко Катерина Василівна
заступник головного бухгалтера
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

Тимченко Аліні Сергіївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: Облік і контроль видатків бюджетної установи

2. База практичного дослідження:

Сумський національний аграрний університет

керівник роботи **Полятикіна Лариса Іванівна, к.е.н., доцент**

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

затверджена наказом по університету від

11.01. 2023 р. № 51-н

3. Строк подання здобувачем

закінченого проекту (роботи)

12 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 загальні підходи щодо обліку та контролю бюджетної установи;
охарактеризувати нормативне

регулювання та особливості контролю витрат діяльності ; визначити особливості

організації обліку діяльності; провести характеристику університету; проаналізувати

обліковий супровід та процес контролю видатків; дослідити особливості

автоматизації діяльності;

обґрунтувати напрямки удосконалення обліку і контролю відносно об'єкта дослідження;

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	01-04 грудня 2023 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	04-08 грудня 2023 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	08 грудня 2023 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	08-13 грудня 2023 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	14-15 грудня 2023 р.	

Здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем

Аліна ТИМЧЕНКО

Керівник роботи

Лариса ПОЛЯТИКІНА

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНІК

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Тимченко А.С. Облік і контроль видатків бюджетної установи.

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

В роботі розглянуто теоретичні, методичні та практичні аспекти побудови обліку та контроль видатків бюджетної установи на прикладі Сумського національного аграрного університету. Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що сучасні економічні зміни визначають нагальність у проведенні оптимізації систем обліку та контролю видатків бюджетних установ. Уміння ефективно управляти фінансовими ресурсами є критичним елементом для забезпечення стабільності та ефективності діяльності бюджетних установ.

Застосування сучасних методів обліку та контролю в межах бюджетної установи вимагає глибокого розуміння фінансових процесів, адаптованих до змін у законодавстві, регулятивних вимог та суспільних викликів. Дослідження обліку і контролю видатків стає важливим етапом для вдосконалення фінансового управління бюджетною установою та забезпечення його відповідності сучасним вимогам та стандартам. Проблематика обліку і контролю видатків бюджетної установи не обмежується тільки технічними аспектами, але також стосується важливих аспектів внутрішнього управління та ризик-орієнтованого підходу. Сучасні виклики, такі як необхідність оптимізації бюджетних ресурсів та забезпечення фінансової стійкості, роблять цю тему надзвичайно актуальною та обґрунтованою для проведення подальших досліджень.

Сумський національний аграрний університет на сьогодні, це центр забезпечення високоякісної аграрної освіти, проведення науково-дослідних робіт та підготовка кваліфікованих фахівців для аграрної галузі. Також університет присвячує себе підтримці інноваційного розвитку в галузі аграрних наук..

Проведений аналіз останніх досліджень та наукових публікацій з обліку, оподаткування, аналізу та контролю дозволив виявити основні напрями досліджень за визначеною тематикою.

Наукова новизна одержаних результатів у кваліфікаційній роботі зумовлена вирішенням важливого наукового завдання, яке полягає у напрацюванні теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо оптимізації системи бюджетного управління видатками та фінансового контролю видатків в бюджетній установі. Однією з ключових наукових досягнень є розробка інтегрованої методології управління фінансами, що поєднує в собі теоретичні аспекти бюджетного планування та практичні стратегії контролю за витратами. Отримані практичні рекомендації можуть бути використані для вдосконалення фінансового забезпечення бюджетної установи, забезпечення сталості фінансів та максимізації використання обмежених бюджетних ресурсів.

Основні положення роботи можуть бути використані в освітньому процесі, а також в практичній діяльності об'єкта дослідження.

Ключові слова: бюджетна установа, кошторис витрат, облік, контроль, оцінка ефективності.

SUMMARY

Tymchenko A.S. Accounting and control of expenses of the budgetary institution.

Qualification work on specialty 071 «Accounting and taxation», SNAU, Sumy. 2023. - Manuscript.

The paper examines the theoretical, methodical and practical aspects of accounting and control of expenses of a budget institution using the example of the Sumy National Agrarian University. The relevance of the research topic is determined by the fact that modern economic changes determine the urgency of optimizing accounting systems and controlling the expenditures of budget institutions. The ability to effectively manage financial resources is a critical element for ensuring the stability and efficiency of the activities of budget institutions.

The application of modern methods of accounting and control within the budget institution requires a deep understanding of financial processes adapted to changes in legislation, regulatory requirements and social challenges. The study of accounting and control of expenses becomes an important stage for improving the financial management of a budget institution and ensuring its compliance with modern requirements and standards. The problems of accounting and control of expenses of a budgetary institution are not limited to technical aspects, but also concern important aspects of internal management and a risk-oriented approach. Modern challenges, such as the need to optimize budgetary resources and ensure financial sustainability, make this topic extremely relevant and justified for further research.

Today, the Sumy National Agrarian University is a center for providing high-quality agricultural education, conducting research and training qualified specialists for the agricultural industry. The university is also dedicated to supporting innovative development in the field of agricultural sciences.

The analysis of the latest research and scientific publications on accounting, taxation, analysis and control made it possible to identify the main directions of research on a certain topic.

The scientific novelty of the results obtained in the qualification work is determined by the solution of an important scientific task, which consists in developing theoretical provisions and practical recommendations for optimizing the system of budgetary management of expenditures and financial control of expenditures in a budgetary institution. One of the key scientific achievements is the development of an integrated financial management methodology that combines theoretical aspects of budget planning and practical cost control strategies. The received practical recommendations can be used to improve the financial support of the budget institution, ensure the sustainability of finances and maximize the use of limited budget resources.

The main provisions of the work can be used in the educational process, as well as in the practical activity of the research object.

Key words: budgetary institution, cost estimate, accounting, control, efficiency assessment.

ЗМІСТ

	ВСТУП	5
	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ	
РОЗДІЛ 1	ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ	9
1.1	Нормативно-правове регулювання обліку і контролю видатків бюджетної установи	9
1.2	Теоретико-методичні основи організації обліку видатків бюджетної установи	13
1.3	Особливості організації контролю видатків бюджетної установи	16
	ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ У	
РОЗДІЛ 2	СУМСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ АГРАРНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ	21
2.1	Організаційно-економічна характеристика бюджетної установи	21
2.2	Організація первинного, аналітичного і синтетичного обліку видатків бюджетної установи	31
2.3	Порядок проведення контролю видатків в бюджетній установі	44
РОЗДІЛ 3	ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ У СУМСЬКОМУ НАУ	51
3.1	Удосконалення обліку витрат бюджетної установи	51
3.2	Практичні аспекти вдосконалення внутрішнього контролю витрат бюджетної установи	54
3.3	Шляхи оптимізації видатків бюджетної установи	58
	ВИСНОВКИ	62
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	65
	ДОДАТКИ	70

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасні економічні зміни визначають нагальність у проведенні оптимізації систем обліку та контролю видатків бюджетних установ. Уміння ефективно управляти фінансовими ресурсами є критичним елементом для забезпечення стабільності та ефективності діяльності бюджетних установ.

Застосування сучасних методів обліку та контролю в межах бюджетної установи вимагає глибокого розуміння фінансових процесів, адаптованих до змін у законодавстві, регулятивних вимог та суспільних викликів. Дослідження обліку і контролю видатків стає важливим етапом для вдосконалення фінансового управління бюджетною установою та забезпечення його відповідності сучасним вимогам та стандартам.

Проблематика обліку і контролю видатків бюджетної установи не обмежується тільки технічними аспектами, але також стосується важливих аспектів внутрішнього управління та ризик-орієнтованого підходу. Сучасні виклики, такі як необхідність оптимізації бюджетних ресурсів та забезпечення фінансової стійкості, роблять цю тему надзвичайно актуальною та обґрунтованою для проведення подальших досліджень.

Таким чином, тема дослідження є вкрай актуальною, оскільки вона направлена на забезпечення фінансової стійкості, ефективного управління та відповідального використання бюджетних ресурсів, що є важливими складовими успішного функціонування будь-якої установи.

Джерельну базу дослідження склали інформаційно-аналітичні та монографічні дослідження та наукові публікації вітчизняних та зарубіжних вчених тощо. Окремі аспекти обліку і контролю видатків бюджетної установи досліджують такі провідні вчені, як: Артеменко Н. В. [1], Аранчій Я.С. [10], Колесніченко А. С. [1], Артюх О.В. [2], Бенько І.Д. [4], Бонарев В.В. [6], Бондаренко Н.М. [6], Гузенко

Ю.А. [6], Гільorme Т.В. [8], Ленъ А.В. [8], Іваськевич Х. І. [9], Карпенко Н. Г. [10], Лиско Н. [12], Озеран В. О. [16], Міняйлик В.В. [18], Пігош В.А. [19] та інші. Використані джерела включають інформації з провідних наукових видань, а також літератури відомих дослідників у сфері бухгалтерського обліку.

Об'єктом даного дослідження було обрано Сумський національний аграрний університет.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні основи обліку і контролю видатків, а також їх вплив на фінансову діяльність бюджетної установи.

Зв'язок роботи з науковою темою. Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямів науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми: «Теоретико-методологічні та практичні аспекти організації обліку і оподаткування на підприємствах аграрного сектору економіки» державний реєстраційний номер 0119U102486.

Метою магістерської роботи є дослідження системи обліку та контролю видатків в бюджетній установі з метою визначення ефективних підходів до оптимізації фінансового управління.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення наступних завдань: дослідити нормативно-правове регулювання обліку і контролю видатків бюджетної установи; визначити теоретично-методичні основи організації обліку видатків бюджетної установи; проаналізувати особливості організації контролю видатків бюджетної установи; визначити порядок проведення контролю видатків в бюджетній установі; проаналізувати процедуру організації первинного, аналітичного і синтетичного обліку видатків бюджетної установи; визначити напрями удосконалення обліку витрат бюджетної установи; встановити практичні аспекти вдосконалення внутрішнього контролю витрат бюджетної установи; визначити шляхи оптимізації видатків бюджетної установи.

При проведенні дослідження були використані загальнонаукові й спеціальні **методи дослідження**, зокрема, аналіз і синтез використовувались для розкриття

нормативно-правового регулювання та теоретично-методичних основ обліку видатків бюджетної установи; порівняльний аналіз дозволив виокремити ключові аспекти та відмінності, що притаманні різним методам та підходам до організації обліку видатків у бюджетних установах; узагальнення використовувалося для систематизації отриманих результатів, зокрема, у визначенні ключових теоретичних та методичних аспектів організації обліку видатків у бюджетних установах; дедукція та індукція застосовувались для виведення загальних принципів та закономірностей з конкретних прикладів та аналізу отриманих даних; системно-структурний аналіз дозволив розкрити внутрішню логіку та взаємозв'язки між складовими частинами системи обліку видатків бюджетної установи, що стало основою для глибокого розуміння функціонування цієї системи.

Дослідження, проведені в даній роботі, мають теоретичне та практичне значення.

Теоретична основа дослідження ґрунтується на вивченні та аналізі передового наукового доробку в галузі бюджетного управління, бухгалтерського обліку та фінансового аналізу. Використання концепцій та теоретичних моделей, розроблених відомими експертами та вченими, стало основою для структурування та систематизації знань у галузі, що в свою чергу сприяло глибшому розумінню проблематики та ефективному проведенню дослідження. Такий підхід дозволило врахувати кращі практики та теоретичні концепції, що робить отримані результати більш обґрунтованими та сприяє їхньому впровадженню у практиці бюджетної установи.

Наукова новизна одержаних результатів зумовлена вирішенням важливого наукового завдання, яке полягає у напрацюванні теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо оптимізації системи бюджетного управління видатками та фінансового контролю видатків в бюджетній установі. Однією з ключових наукових досягнень є розробка інтегрованої методології управління фінансами, що поєднує в собі теоретичні аспекти бюджетного планування та

практичні стратегії контролю за витратами. Отримані практичні рекомендації можуть бути використані для вдосконалення фінансового забезпечення бюджетної установи, забезпечення сталості фінансів та максимізації використання обмежених бюджетних ресурсів.

Практичне значення. Основні положення роботи можуть бути використані в освітньому процесі, а також в практичній діяльності об'єкта дослідження.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною працею, наукові положення та висновки, що представлені в роботі отримані і здобувачем самостійно. Принципи академічної доброчесності дотримані.

Апробація результатів дослідження. Основні результати наукових досліджень були представлені на обговорення на 28 Міжнародній науково-практичній конференції (23-25 листопада 2022 р., м. Суми); та Міжнародній науково-практичній інтернет - конференції «Травневі наукові зібрання - 2023», м. Івано-Франківськ, Україна, 15 травня 2023 року.

Публікації за темою дослідження. Основні результати кваліфікаційної роботи опубліковані у двох наукових працях, загальним обсягом 0,5 ум. друк, аркушів.

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох основних розділів та висновків. Робота викладена на 60 сторінках основною текстом, список використаних джерел налічує 35 найменування, містить 15 таблиць, 12 рисунків та 7 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю видатків бюджетної установи

Внаслідок сучасних умов, нормативно-правове регулювання обліку і контролю за видатками будь-якої бюджетної установи стає ключовим аспектом для забезпечення надійності облікової інформації та врахування інформаційних потреб користувачів. Зазначимо, що бухгалтерський облік відзначається, з одного боку, як інструмент державного регулювання, а з іншого боку, виступає його об'єктом [28]. У сфері бюджетних установ характерний підхід до бухгалтерського обліку, оскільки ці установи фінансуються частково або повністю за рахунок державного чи місцевого бюджету, і визначальним елементом для бухгалтерського обліку даних установ є їх статус як неприбуткових організацій [16].

Значущість правильної організації обліку та контролю за видатками бюджетних установ обумовлена наявністю жорсткого нормативно-правового регулювання в цій сфері [4]. Бюджетні установи виступають учасниками бюджетного процесу країни, де проводяться процедури складання, розгляду, затвердження, виконання та контролю за бюджетами на різних рівнях. Неприбутковий статус бюджетних установ не заважає їм виконувати свою діяльність в рамках загального правового контексту і залишатися суб'єктами господарювання.

Повноцінне функціонування системи обліку та контролю витрат в будь-якій бюджетній установі у сучасних умовах можливе лише за наявності відповідного нормативно-правового забезпечення. Процес розробки та утворення якісної

нормативно-правової бази виявляється обов'язковим, оскільки функції бюджетних установ різноманітні за їхніми функціональними характеристиками.

У сучасних умовах існує значна розгалужена система законодавчих та нормативно-правових актів, що безпосередньо регулюють впровадження принципів організації та методології обліку і контролю витрат. Ці акти використовуються державними установами для нормативного визначення умов організації та методів обліку і контролю витрат, зокрема стосовно форм облікових реєстрів, організаційних форм обліку, звітності, планів рахунків, методик обліку, проведення інвентаризації та інших аспектів. З однієї сторони, бюджетна установа функціонує у чітких межах законодавчого і нормативно-правового регулювання, з іншої сторони – залишається ряд питань стосовно правил ведення обліку і контролю видатків, за якими відокремленні структурні компоненти та прийоми керівний апарат державної установи може вибирати самостійно (Додаток А, рисунок А1.).

Порядок проведення обліку та контролю за витратами будь-якої бюджетної установи визначається Державним казначейством України [14, с. 9]. У сфері регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ головна нормативно-правова документація може бути розділена на три категорії, які охоплюють наступні аспекти: організація бухгалтерського обліку з урахуванням різних типів операцій; облік доходів та витрат; облік фінансових результатів та процедура складання фінансової звітності.

Сучасна міжнародна практика щодо нормативно-правового регулювання обліку та контролю за витратами бюджетних установ і звітності в державному секторі пропонує чотирьохрівневу систему, яку можна успішно впроваджувати і в Україні. (рисунок 1.1).

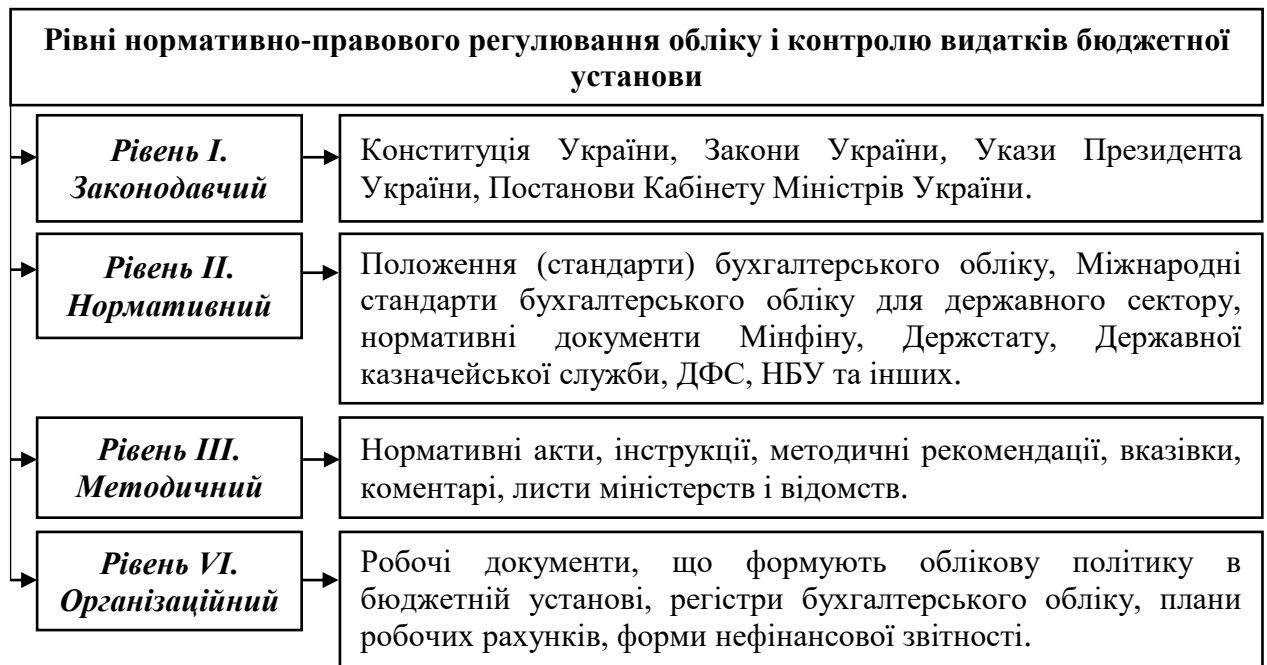


Рисунок 1.1. – Схема ієрархічних рівнів нормативного забезпечення обліку бюджетних установ

Джерело: сформовано автором на основі [20].

Однак найбільш вживаною у національному законодавчому полі державного сектору залишається ієрархія нормативно-правового регулювання обліку та контролю над видатками в бюджетних установах України, яка відображена в Додатку А на рисунку А2. Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік та контроль над видатками в бюджетних установах України, включають Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей закон визначає основні правові принципи організації, ведення та складання звітності. Згідно зі статтею 6 цього Закону, нормативно-правове регулювання обліку та контролю над видатками та фінансовою звітністю здійснюється для утворення єдиних правил бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання [20].

Основним правовим актом, який визначає порядок регулювання відносин, що виникають у процесі розробки, розгляду і ухвалення бюджетів, виконання бюджетів

та аналізу звітів про їх виконання, є Бюджетний Кодекс України [7]. Організацію та методологію бухгалтерського обліку в бюджетних установах регулюють інструкції та накази Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів, Державного комітету статистики та інші нормативно-правові акти [14, с. 10]. Наприклад, накази Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання», «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання», «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами», «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» тощо[21-23; 26].

Згідно з Бюджетним кодексом, бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів, що визначено в цьому кодексі [15]. Не менш важливе значення у діяльності бюджетних установ має використання плану рахунків обліку та інструкції з його використання, форм реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, типових кореспонденцій рахунків та інші аспекти [8].

Керівник та головний бухгалтер бюджетної установи несуть відповідальність за дотримання нормативно-правового регулювання обліку та контролю над видатками, а також за правильність застосування методики ведення цього обліку.

Отже, нормативно-правове регулювання обліку та контролю над видатками бюджетної установи складається із чотирьох рівнів: законодавчого, нормативного, методичного та організаційного. Нормативно-правові документи перших двох рівнів визначаються як обов'язкові для дотримання та виконання всіма бюджетними установами, проте вони не повинні протирічити один одному та повинні мати зрозумілий понятійний апарат. Щодо документів третього та четвертого рівнів, то

вони є спеціалізованими і використовуються державними установами залежно від їхньої галузевої спрямованості та характеру діяльності.

1.2. Теоретично-методичні основи організації обліку видатків бюджетної установи

Бюджетні установи взаємодіють з економічними операціями, які включають облік видатків, що виступають ключовим компонентом та об'єднують різні аспекти їхньої діяльності. Як підприємства державного сектору, бюджетні установи повинні керуватися Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [29, с. 93] при організації та веденні обліку видатків.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) не включають визначення терміну «видатки». Цей термін розглядається як самостійна економічна категорія, що виступає як посередня ланка між доходами та розподільними відносинами [5]. Дослідники акцентують увагу на категорійних означеннях та трактуваннях понять «витрати» та «видатки», іноді вважаючи їх взаємозамінними або уникаючи застосування одного з термінів.

Встановлено, що міжнародні стандарти не використовують термін «видатки», а замінюють його терміном «витрати». Основна різниця між цими поняттями полягає в тому, що «витрати» визначають вартісні параметри, пов'язані з формуванням нового продукту ресурсів, тоді як «видатки» визначають джерело, з якого вони покриваються - державний чи місцевий бюджет. З цієї позиції «витрати» відображають витрати на забезпечення діяльності бюджетної установи, а «видатки» стосуються використання бюджетних коштів [27]. Видатки бюджетної установи, пов'язані із наданням нематеріальних послуг, за своїм економічним змістом

відрізняються від витрат підприємств і організацій, що здійснюють підприємницьку діяльність.

У зв'язку з умовами фінансового обмеження, облік витрат в бюджетних установах є основою для раціонального їхнього використання. У цьому контексті важливо активно використовувати різноманітні методи контролю витрат, що належать до облікової системи, і активно досліджувати можливості оптимізації бюджетного обліку. Ми вважаємо за необхідне детально розглянути основні трактування терміну «видатки бюджетної установи», які представлені у Додатку А таблиці А1 [9].

Отже, можна зазначити, що витрати бюджету у певних умовах можуть перетворюватися на витрати (оплата заробітної плати, витрати на товари та матеріальні цінності, комунальні послуги і т.д.). Проте деякі видатки можуть не визначатися як витрати, а виділені бюджетні асигнування можуть продовжувати свій рух (виплата стипендій, соціальна допомога і т.д.).

Витрати бюджетних установ, у своєму економічному змісті, є сумами коштів, витрачених цими установами в процесі господарської діяльності в межах затверджених кошторисних сум. Кошторис є основним плановим і фінансовим документом, який визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів. Витрати бюджетних установ поділяються на два підкласи:

Касові витрати, які представляють суми, що надходять до бюджетної установи з поточних бюджетних рахунків у банку або реєстраційних рахунків у відповідних органах Державної казначейської служби для використання згідно з затвердженим кошторисом.

Фактичні витрати є реальними витратами бюджетних установ для виконання кошторису, підтвердженими відповідними первинними документами.

Цей розподіл витрат бюджетних установ як об'єктів обліку встановлюється необхідністю здійснення контролю з боку держави за правильним використанням бюджетних коштів. При цьому облік касових витрат забезпечує їх інформацією

щодо касового виконання кошторису та залишку невикористаних асигнувань на кожну відповідну дату. З іншого боку, облік фактичних витрат дозволяє проводити контроль як за ходом фактичного виконання кошторису в цілому, так і за дотриманням визначених норм за окремими статтями та структурними підрозділами.

Реєстрація видатків бюджетної установи, як у готівковій формі, так і за фактичним використанням, здійснюється відповідно до статей бюджетної класифікації, що є єдиним методом групування видатків бюджетної установи. За практикою, готівкові та фактичні видатки бюджетної установи часто не збігаються у часі через застосування різних принципів обліку бухгалтерських операцій: касовий метод і метод нарахувань [19, с. 282].

В діяльності бюджетної установи, доходи і видатки є ключовими об'єктами обліку, і контроль за отриманням державних коштів та їх раціональним використанням є основою цього обліку, що водночас забезпечує ефективне функціонування бюджетної установи у майбутньому [18, с. 73]. Формулювання завдань, які потрібно вирішити, визначено особливостями бюджетної сфери, зокрема, організацією бухгалтерського обліку доходів та витрат бюджетної установи (див. Додаток А, рис. А3).

Важливо відзначити, що зазначені вище основні завдання обліку витрат бюджетної установи направлені на визначення достовірної, чіткої та повної інформації про стан фінансування установи відповідно до законодавчих вимог. Ця інформація має своєчасно надаватися всім зацікавленим користувачам, які потребують її для прийняття обґрунтованих рішень, коригування витрат бюджетної установи протягом поточного року або планування витрат на наступний рік [18].

Постійний контроль за відображенням видатків бюджетної установи в обліку дозволяє реалізовувати цільове виконання бюджетного кошторису, раціональне використання бюджетних коштів загального та спеціального фондів [5].

Таким чином, аналіз визначень поняття «видатки² у науковій літературі вказує на відсутність єдиного тлумачення сутності цього терміну.

1.3. Особливості організації контролю видатків бюджетної установи

Контроль над діяльністю бюджетної установи можна розглядати у двох аспектах: внутрішньому та зовнішньому, кожен з яких визначає рівні управління, специфічний тип взаємодії та ставлення зацікавлених сторін до конкретної системи контролю [35; 40]. Внутрішній контроль включає в себе вище розташоване керівництво бюджетної установи, тоді як зовнішній контроль можна розглядати як принципи та положення, що регулюють державне наглядове вплив на витрати бюджетних установ [39; 36].

На рисунку 1.2 наведено основні тлумачення поняття «державний внутрішній фінансовий контроль».

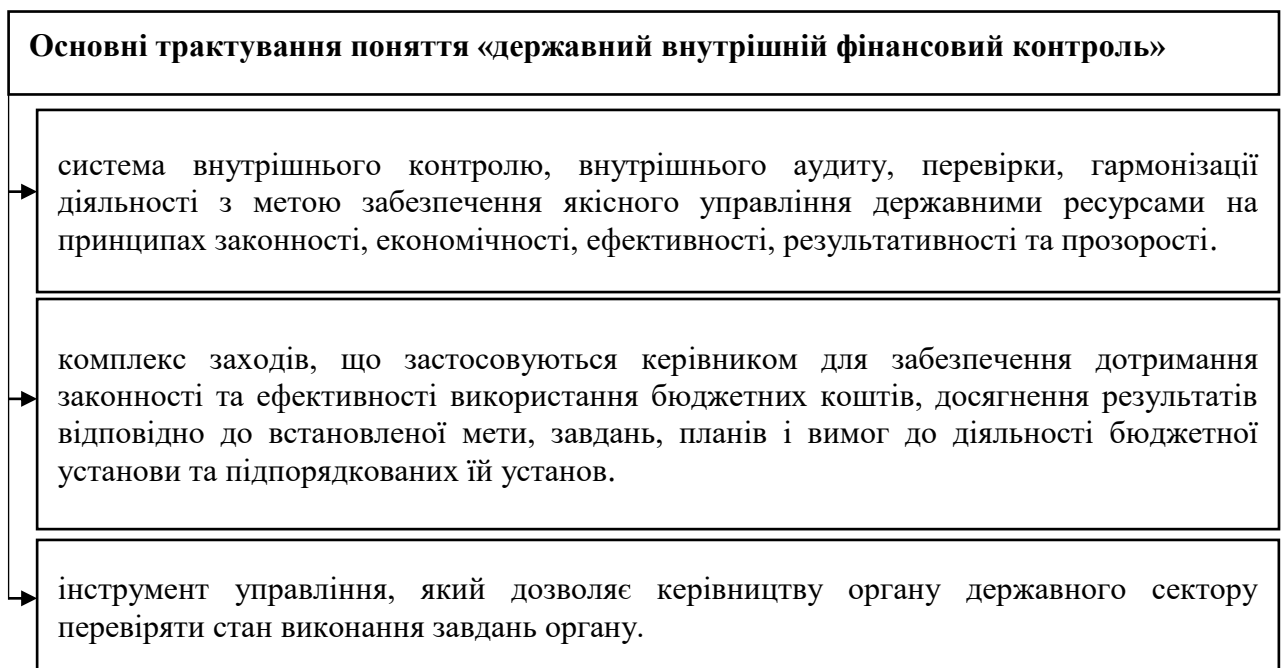


Рисунок 1.2 – Основні трактування поняття «державний внутрішній фінансовий контроль»

Джерело: сформовано автором на основі джерела: [11].

Головним принципом у сфері державного внутрішнього фінансового контролю є чітке визначення різниці між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом,

останній з яких повинен оцінити ефективність внутрішнього контролю, включаючи застосування зовнішнього контролю.

У сучасних наукових дослідженнях формується два методологічні підходи до вивчення внутрішнього контролю: функціонально-управлінський та інформаційний. Під внутрішнім контролем розуміється сукупність двох видів контролю - бухгалтерського та адміністративного [33; 41], які забезпечують відповідність ухвалених рішень установи та їхню практичну реалізацію. Бухгалтерський контроль - це комплекс методів та прийомів, що забезпечують збереження існуючих цінностей, базуючись на перевірці фінансової звітності з метою уникнення інвентаризаційних помилок, шахрайства та інших порушень. Адміністративний контроль - це набір інструкцій, регламентів (таких як технологічні, адміністративні, офіційні), а також методів і прийомів, які допомагають керувати, планувати та контролювати господарську діяльність організації [30]. Таким чином, внутрішній фінансовий контроль виступає як інструмент обліку та управління.

У сфері державного управління впроваджується система внутрішнього фінансового контролю (PIFC – Public Internal Financial Control Systems) відповідно до європейських стандартів з метою трансформації системи державного управління та підвищення її адміністративної ефективності. Комітет внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю розробив посібник зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, спираючись на концепцію ризик-орієнтованого контролю COSO [38]. Ця концепція сприяла розробці міжнародних стандартів для державного сектору, зокрема: INTOSAI GOV 9100 – Керівництво стандартами внутрішнього контролю у державному секторі; INTOSAI GOV 9120 – Внутрішній контроль: забезпечення бази для раховості у державі; INTOSAI GOV 9110 – Інструкції стосовно звітування про ефективність внутрішнього контролю: досвід ВОФК у впровадженні та оцінці внутрішнього контролю; INTOSAI GOV 9130 – Рекомендації щодо стандартів внутрішнього контролю в державному секторі – Додаткова інформація про управління ризиками в

державній організації. Останні дослідження підтверджують, що традиційна система бюджетування не відповідає сучасним потребам управління, що стало актуальним протягом останнього десятиліття [37; 32].

Для здійснення контролю над витратами у відповідності до бюджетних призначень, визначених у кошторисах та інших документах, які затверджені розписами відповідних бюджетів, органи Державної казначейської служби України ведуть облік розподілу показників зведених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів за розпорядниками нижчого рівня та одержувачами, а також показників планів витрат бюджетних коштів і помісячних планів їх використання.

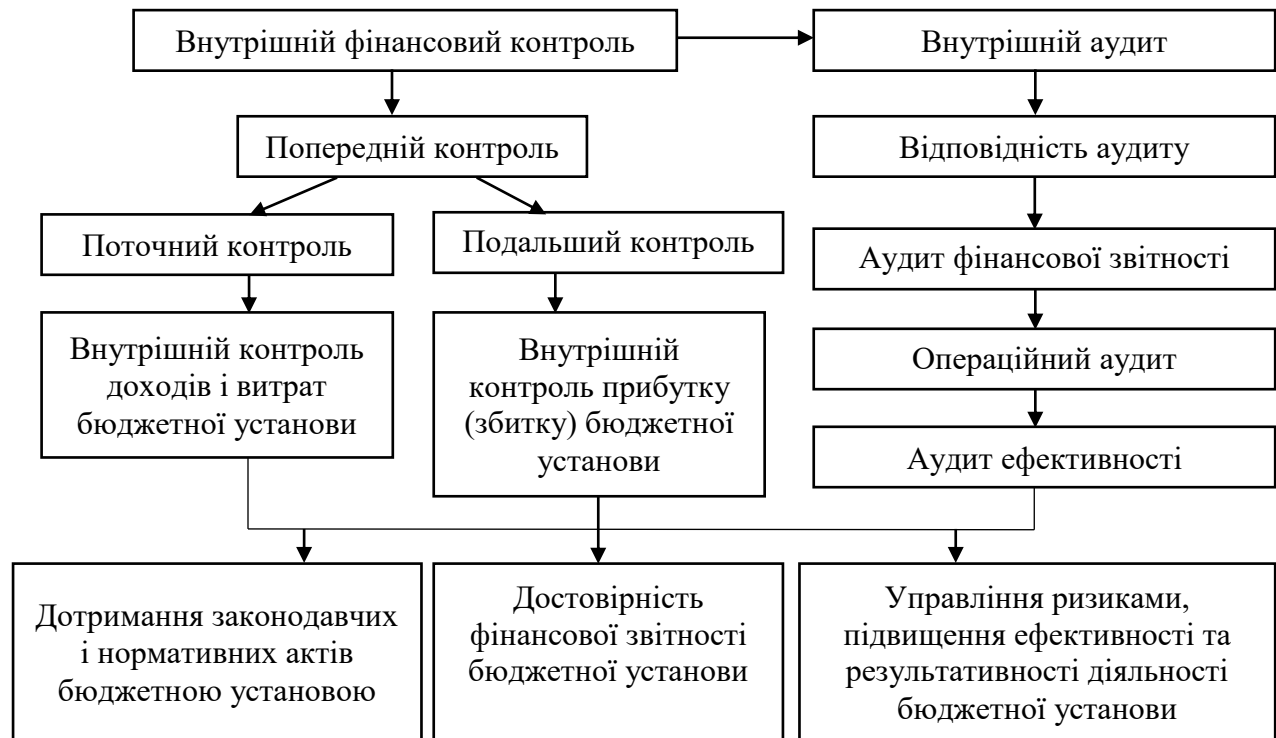


Рисунок 1.3 – Схема організації та взаємодії внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту в бюджетній установі

Джерело: сформовано автором на основі джерела: [34].

Розпорядники бюджетних коштів беруть на себе зобов'язання за рахунок спеціального фонду бюджету в межах фактичних надходжень до цього фонду

(відповідно до вимог статті 57 Бюджетного кодексу України), за умови, що інше не передбачено законодавством [7].

На рисунку 1.3 подано схему організації та взаємодії внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту в бюджетній установі, залежно від їхньої спрямованості та призначення.

Отже, внутрішній контроль можна розглядати як форму управлінського контролю, спрямовану на допомогу керівництву в управлінні та виконанні завдань у постійному режимі. Це не єдино разові заходи, а складний набір дій, які органи виконують систематично, тому його важливо розглядати як не просто окрему систему всередині органу державного сектору. Важливо, щоб внутрішній контроль надавав можливість приймати управлінські рішення та виявляти ініціативу для підвищення ефективності та результативності діяльності бюджетної установи [34].

Зростання уваги до фінансового контролю витраток бюджетних установ виникає внаслідок дефіциту державних та місцевих бюджетів.

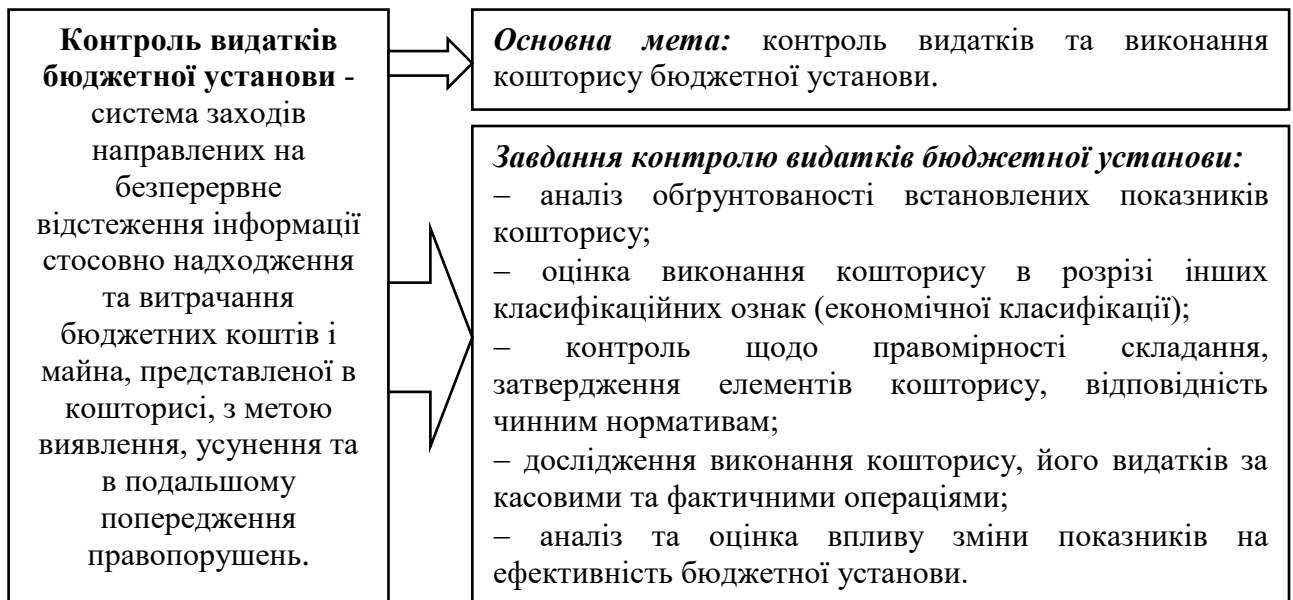


Рисунок 1.4 – Контроль витраток бюджетної установи

Джерело: сформовано автором на основі джерел: [8; 13; 24].

Це призводить до того, що контроль над витратами бюджетних установ стає ключовою складовою процесу виконання кошторису цих установ. На рисунку 1.4 відображено мету та завдання виконання кошторису бюджетних установ.

Поза визначеними завданнями щодо контролю над витратами бюджетних установ одночасно проводиться перевірка виконання показників державного замовлення, зокрема, фактичної кількості користувачів послуг бюджетної установи та об'єму наданих послуг, а також ступеня забезпеченості бюджетної установи встановленими цінностями. Аналіз показників звітності, що стосується виконання кошторису, займає основне місце при проведенні контролю над витратами бюджетної установи. З цієї причини в умовах сучасності плановані показники асигнувань, фактичні та касові витрати детально аналізуються, оцінюється обґрунтованість та доцільність розрахунків за різними елементами економічної класифікації [24].

Контроль над витратами бюджетних установ дозволяє здійснити оцінку ефективності використання бюджетних коштів, перевірити правильність планування та обліку, а також виявити можливі фінансові резерви для подальшого збільшення фінансування бюджетних установ.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ У СУМСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ АГРАРНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика бюджетної установи

СНАУ виник у результаті заснування філіалу Харківського сільськогосподарського інституту ім. В. В. Докучаєва у м. Суми відповідно до наказу Міністерства сільськогосподарства СРСР від 29 квітня 1977 року № 95. Початково це був філіал, але подальшими розпорядженнями та рішеннями відбулося становлення університету.

Згідно з наказом Державної комісії Ради Міністрів СРСР по продовольству та закупівлям від 27 лютого 1990 року № 24 та виконанням розпорядження Ради Міністрів СРСР від 01 лютого 1990 року № 151, на базі філіалу Харківського сільськогосподарського інституту ім. В. В. Докучаєва було створено Сумський сільськогосподарський інститут.

У подальшому, згідно з наказом Міністерства сільськогосподарства і продовольства України від 21 липня 1997 року № 219, на виконання рішення Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 року № 744, на базі Сумського сільськогосподарського інституту було створено Сумський державний аграрний університет.

На основі Указу Президента України від 07 серпня 2001 року № 591/2001 університет отримав статус національного.

Згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04 лютого 2015 року № 87-р, що стосується передачі цілісних майнових комплексів навчальних закладів та державних установ до сфери управління Міністерства освіти і науки, СНАУ було передано під управління Міністерства освіти і науки України.

Університет здійснює свою діяльність відповідно до законодавства України, такого як Конституція, а також відповідно до законів про освіту, фахову перед вищу освіту, вищу освіту, наукову і науково-технічну діяльність, інноваційну діяльність та інших відповідних нормативно-правових актів. Університет також керується положеннями свого Статуту, Колективного договору, Правил внутрішнього розпорядку та інших нормативно-правових актів.

В своїй діяльності Університет дотримується принципів автономії та самоврядування. Також він чітко визначає розподіл прав, повноважень і відповідальності між Міністерством освіти і науки України (МОН), управлінськими органами Університету та його структурними підрозділами. Управління базується на принципах колегіальності та єдиноначальності, а Університет є незалежним від політичних партій, громадських і релігійних організацій. Він також підтримує свободу слова, творчості та розповсюдження знань, проводить наукові дослідження та поважає права інтелектуальної власності[17].

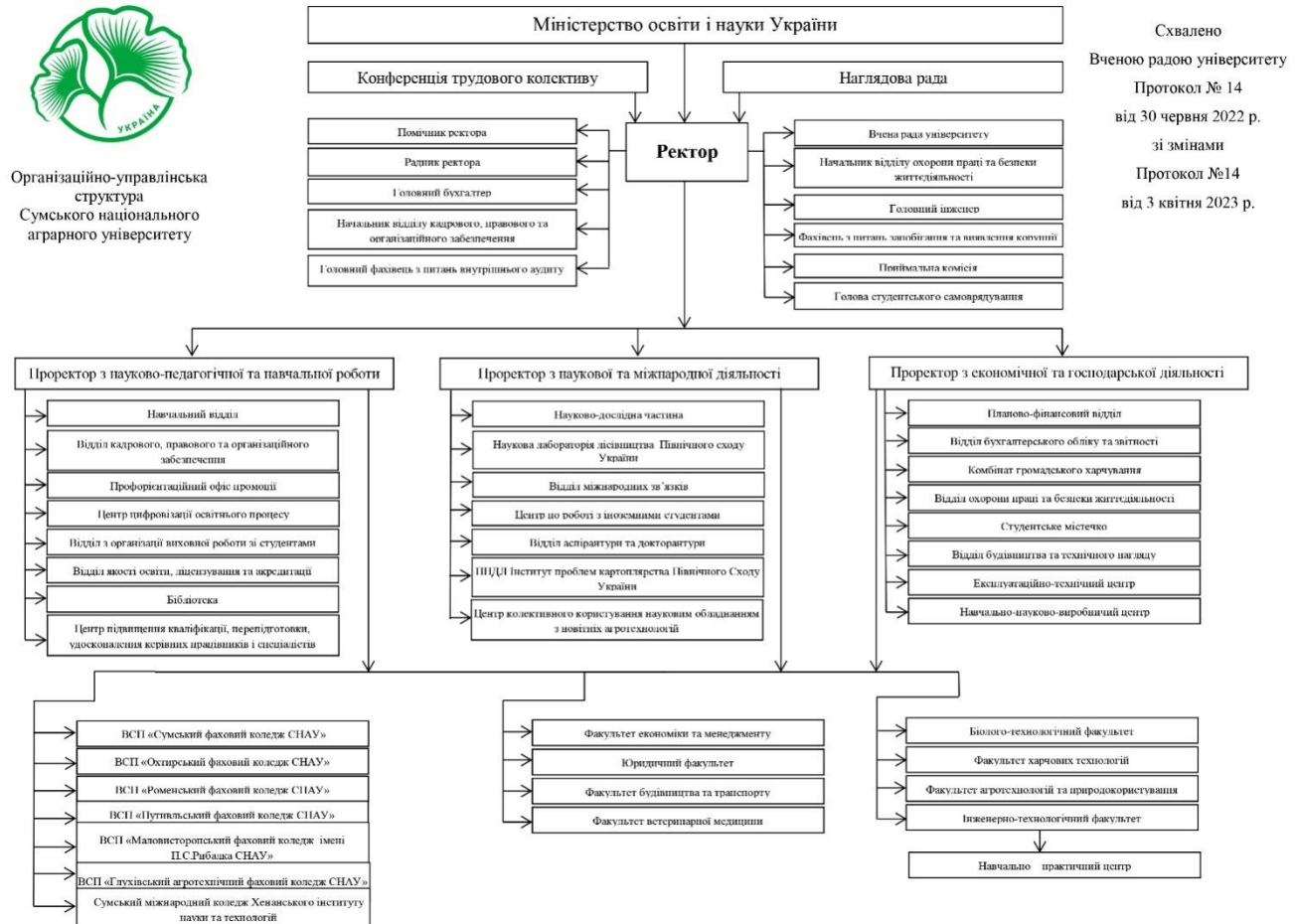
Головною метою Сумського НАУ є забезпечення високоякісної аграрної освіти, проведення науково-дослідних робіт та підготовка кваліфікованих фахівців для аграрної галузі. Також університет присвячує себе підтримці інноваційного розвитку в галузі аграрних наук. Основні завдання та напрями діяльності університету відображено на рисунку 2.1.

Завдання Університету	Напрями діяльності Університету
Надання високоякісної освіти, яка забезпечує отримання відповідного ступеня вищої освіти у вибраних студентами спеціальностях на високому рівні. Здійснення наукової діяльності через проведення наукових досліджень, підтримку творчості учасників освітнього процесу, підготовку висококваліфікованих наукових кадрів та використання отриманих результатів у навчальному процесі та виробничій сфері. Участь у забезпеченні соціально-економічного розвитку країни через формування людського капіталу. Формування особистості шляхом патріотичного, правового та екологічного виховання, закріплення моральних цінностей, соціальної активності, громадянської позиції, відповідальності, здорового способу життя та розвитку критичного мислення та самоорганізації в умовах сучасного світу. Забезпечення взаємодії наукової та інноваційної діяльності з виховною роботою у навчальному процесі. Створення сприятливих умов для розвитку та реалізації здібностей та талантів учасників освітнього процесу. Збереження та примноження моральних, культурних та наукових цінностей суспільства. Поширення знань серед населення, підвищення освітнього та культурного рівня громадян. Розвиток міжнародних зв'язків та здійснення міжнародної діяльності в галузі освіти, науки, спорту, мистецтва та культури. Вивчення попиту на ринку праці на окремі спеціальності та підтримка працевлаштування випускників.	Впровадження новаторської діяльності та передача технологій. Організація та проведення наукових, науково-технічних, науково-методичних заходів, таких як конференції, симпозиуми, семінари, школи та олімпіади, включаючи міжнародні. Підготовка абітурієнтів іноземних держав для вступу до вищих навчальних закладів в Україні, а також навчання іноземних громадян за акредитованими освітніми програмами та спеціальностями. Реалізація діяльності, пов'язаної з застосуванням прекурсорів у вивченні відповідних навчальних дисциплін. Підготовка та атестація наукових, педагогічних та науково-педагогічних кадрів. Спеціалізація, перепідготовка та підвищення кваліфікації фахівців, а також надання післядипломної освіти та освіти для дорослих. Інформаційне та консультативне забезпечення виробництва. Видання, виготовлення та реалізація навчальної, наукової та навчально-методичної літератури, а також сувенірної продукції з символікою університету відповідно до законодавства. Культурно-освітня, методична, видавнича, фінансово-господарська та виробнича діяльність. Вирощування, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, овочів та фруктів, а також збір, переробка та реалізація лікарських рослин. Відтворення рослин, вирощування та переробка біоенергетичних рослин. Допоміжна діяльність у рослинництві, лісозаготівлі та збиранні паливної деревини. Заготівля та переробка рослинних решток на паливо. Переробка продукції рослинництва та надання ландшафтних послуг. Вирощування та розведення великої рогатої худоби, свиней, птиці та інших тварин, а також переробка та реалізація їхньої продукції. Ветеринарна діяльність та допоміжна діяльність у тваринництві. Надання платних послуг відповідно до законодавства України. Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря. Міжнародне співробітництво та зовнішньоекономічна діяльність у сфері вищої освіти, науки, культури та інші напрями діяльності, які не суперечать законодавству України.

Рисунок 2.1 – Основні завдання та напрями діяльності Сумського НАУ

Джерело: власна розробка.

СНАУ має складну організаційно-управлінську структуру, яка включає ректорат, навчальні факультети, науково-дослідні інститути, науково-методичні центри, відділи та інші підрозділи (рисуюнок 2.2).



Рисуюнок 2.2 – Організаційно-управлінська структура Сумського НАУ

Джерело: [17].

Університет отримує фінансування з державного бюджету, і відповідно до законодавства України, йому обов'язково потрібно скласти затверджену форму місячної, квартальної та річної звітності і надсилати її до Міністерства освіти і науки України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, Пенсійного фонду України та Фонду соціального страхування України.

Університет веде незалежний оперативний, бухгалтерський і фінансовий облік своєї діяльності, здійснює ведення статистичної звітності і подає інформацію за запитанням відповідних органів, які мають право здійснювати контроль у відповідних сферах діяльності відповідно до чинного законодавства України. Ректор і головний бухгалтер Університету несуть особисту відповідальність за достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності Університету.

Фінансування Сумського НАУ здійснюється через ресурси з таких джерел:

- Загальний фонд, що використовується для навчання фахівців в межах державного замовлення та проведення науково-дослідних робіт.
- Спеціальний фонд, який формується за рахунок: прибутків від надання платних освітніх послуг;
- Доходів від господарської діяльності університету, таких як плата за оренду приміщень і майна; Засобів, одержаних від спільної та/або сумісної діяльності; Коштів, отриманих від підприємств, організацій, фізичних осіб, бюджетних установ для реалізації цільових заходів;
- Можливостей, які надаються за укладеними договорами з юридичними та фізичними особами для підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації фахівців і надання додаткових освітніх послуг;
- Доходів від виконання договірної тематики за угодами з підприємствами, установами, організаціями й фізичними особами;
- Безоплатних і благодійних внесків юридичних і фізичних осіб, включаючи з інших держав, а також грантів і дарунків.— надходжень за виконання зобов'язань за господарськими договорами з підприємствами, установами, організаціями та фізичними особами; Застави, розміщені у банках для тимчасового зберігання вільних бюджетних коштів; Інших прибутків відповідно до законодавства України.

Власні надходження Сумського НАУ включають доходи, отримані за надання послуг в рамках освітньої, наукової та навчально-виробничої сфери, а також благодійні внески та гранти згідно з рішенням Вченої ради Університету. Ці прибутки передбачено зараховувати на спеціальні реєстраційні рахунки у територіальному органі Державної казначейської служби України або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки в установах державних банків.

Отримані доходи, а також відсотки від розміщення коштів на вкладних (депозитних) рахунках установ державних банків, включаються до фінансового плану (кошторису) Університету. Ці фінансові ресурси можуть бути використані для закупівлі майна, його експлуатації, капітального будівництва, ремонту приміщень, покращення матеріально-технічного, навчально-лабораторного, навчально-методичного забезпечення навчального процесу та інших потреб, що відповідають статутній діяльності Університету.

Загальні та спеціальні фонди бюджету Сумського НАУ призначені для фінансування статутної діяльності університету, відповідно до визначених цільових призначень. Ці кошти спрямовуються на поточні та капітальні видатки в межах визначених лімітів бюджетних асигнувань і затверджених кошторисів, які підтримуються Міністерством освіти і науки України. Важливо відзначити, що отримані кошти в результаті статутної діяльності Університету не вважаються прибутком і не підлягають оподаткуванню. Крім того, гроші, матеріальні цінності та нематеріальні активи, що передаються Університету у формі безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань від юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів, для здійснення освітньої, наукової, оздоровчої, спортивної, культурної діяльності, також не розглядаються як прибуток і не підлягають оподаткуванню. Витрати, пов'язані із розвитком матеріально-технічної та лабораторної бази, забезпеченням ліцензованими програмними продуктами для освітньої та наукової діяльності, а також із проходженням виробничих та переддипломних практик студентами, обов'язково включаються до фінансового

плану (кошторису) Сумського НАУ. Університет автономно розпоряджається своїми власними надходженнями, отриманими від надання платних послуг, виконання робіт та інших видів господарської діяльності, дозволених законодавством України. Однак заборонено розподіл отриманих доходів Університету або їх частини серед засновників, членів організації, працівників (за винятком оплати праці та нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних осіб.

Стеження за виконання статей кошторису є важливою частиною аналізу результатів функціонування установи. Оскільки ці установи вирішують соціальні завдання, детальний розгляд фінансування дозволяє вчасно виявляти джерела фінансування та досягати позитивних результатів. Згідно з чинним законодавством, СНАУ складає кошторис своїх доходів і витрат щорічно, враховуючи потреби університету та норми витрат на його функціонування. Показники доходів формуються на основі збору коштів з різних джерел, а показники витрат відображають обсяги та структуру ресурсів, спрямованих на реалізацію функцій університету.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники кошторису доходів і витрат Сумського НАУ за 2020-2022 рр.

Показники	роки					
	2020		2021		2022	
	Кошторис	Фін. звіт	Кошторис	Фін. звіт	Кошторис	Фін. звіт
Доходи загального фонду	132603186		137797200		158602200	
Видатки загального фонду, у т.ч. :						
Оплата праці	*	119872722	*	143865285	*	142458014
Нарахування на оплату праці	*		*		*	
Використання товарів і послуг	108952986		110324000		132865100	
Соціальне забезпечення	23650200		27473200		25737100	
Інші поточні видатки	*		*		*	

Джерело: власні розрахунки.

Основні економічні параметри кошторису доходів і витрат Сумського НАУ за період з 2020 по 2022 роки наведено в таблиці 2.1.

Подана інформація свідчить про те, що фінансування Сумського НАУ було розподілене рівномірно протягом розглянутого періоду: у 2022 році воно зросло на 13,1% порівняно із попереднім роком та на 16,4% порівняно із 2020 роком. Ці показники можуть бути пояснені рівномірністю навантаження на установу та державною фінансовою політикою. На відзначення слід вказати, що, хоча серед видатків загального фонду установи найбільший вплив мають витрати на оплату праці, ця інформація відсутня в кошторисі.

Дані таблиці свідчать про те, що обсяг запланованих видатків на придбання товарів і послуг зростав з кожним роком. Так, у 2021 році цей показник збільшився на 1,2%, а в 2022 році ще на 17%. Це зростання в першу чергу пов'язане із підвищенням тарифів на комунальні послуги. Варто відзначити, що розмір запланованих видатків на соціальне забезпечення, включаючи виплати допомоги та стипендій, у 2021 році збільшився на 14% порівняно із 2020 роком, але вже у 2022 році відзначився зменшенням на 6,7%.

Коефіцієнтний аналіз фінансування Сумського НАУ за період з 2020 по 2022 роки представлено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Коефіцієнтний аналіз фінансування Сумського НАУ за 2020-2022 рр.

Показник	роки		
	2020	2021	2022
Коефіцієнт співвідношення видатків і доходів:			
- за загальним фондом;	1,00	1,00	1,00
- за спеціальним фондом;	1,00	1,00	1,00
Коефіцієнт власних доходів у видатках	0,30	0,31	0,29

Джерело: власні розрахунки.

Протягом періоду 2020-2022 років виявлено, що доходи загального фонду повністю компенсували видатки, а також було зафіксовано, що доходів спеціального

фонду вистачало для покриття фактичних витрат протягом усього розглянутого періоду. Коефіцієнт власних доходів у видатках установи, який є ключовим показником фінансової стійкості бюджетних установ, свідчить, що лише 29-31% усіх фактичних видатків установи формувалося за рахунок доходів спеціального фонду протягом досліджуваного періоду. Це вказує на значну залежність установи від фінансування з загального фонду.

Важливо відзначити, що фінансовий стан бюджетних установ, таких як СНАУ, відрізняється від інших суб'єктів господарювання тим, що він відображає їхню здатність фінансувати власну діяльність, ефективно використовувати ресурси та розвивати економічний потенціал. Фінансова стійкість в даному контексті визначає повноту і своєчасність отримання асигнувань, а також ефективність використання фондів. Результати аналізу платоспроможності та ліквідності балансу Сумського НАУ за 2020-2023 роки представлені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Платоспроможність та ліквідність Сумського НАУ за 2020-2022 рр.

Показник	Рік			
	2020	2021	2022	2023
Коефіцієнт загальної ліквідності	x	x	4,41	9,5
Коефіцієнт поточної ліквідності	x	x	-2,35	-4,87
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	x	x	1,09	4,22

Джерело: власні розрахунки.

У 2022 році коефіцієнт загальної ліквідності свідчив, що на кожен гривню поточних зобов'язань установи припадало 4,41 гривні її оборотних активів. Це свідчить про те, що установа мала достатню здатність виконувати свої короткострокові зобов'язання. Отримані результати вказують на проблеми зі здатністю установи вчасно виконувати свої поточні зобов'язання за значенням коефіцієнта поточної ліквідності. З іншого боку, коефіцієнт абсолютної ліквідності свідчить про наявність достатньої готівки або еквівалентів університету для негайного погашення його поточних зобов'язань. Зазначені показники не були

розраховані для 2020-2021 років через відсутність поточної заборгованості установи. Основні показники фінансової стійкості закладу наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Основні показники фінансової стійкості Сумського НАУ за 2020-2023 рр.

	Показники	роки			
		2020	2021	2022	2023
.	Коефіцієнт автономії	x	x	0,98	0,99
.	Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	x	x	1,01	1,00
.	Коефіцієнт фінансової стійкості	x	x	0,99	1,00
.	Коефіцієнт маневреності	x	x	0,37	0,49
.	Коефіцієнт обороту власного капіталу	x	x	1,56	x
.	Коефіцієнт загальної заборгованості	x	x	0,01	0,007
.	Коефіцієнт реальної власності основних засобів	x	x	1,19	1,23

Джерело: власні розрахунки.

За період 2022-2023 років СНАУ продемонстрував повну незалежність від зовнішнього фінансування, здатність покривати всі свої зобов'язання власними коштами. Високий рівень коефіцієнта мультиплікації власного капіталу свідчить про вищий рівень фінансової стійкості Сумського НАУ, що є позитивним аспектом. Коефіцієнт фінансової стійкості за 2022 рік вказує, що на кожен гривню зобов'язань Університету припадало лише 0,99 гривні власного капіталу, представляючи відносно низький показник. Коефіцієнт маневреності показує, що з кожним роком зростала частка власного капіталу, використаного для фінансування поточної діяльності, що є позитивним для Університету. Отримані результати свідчать про високу оборотність власного капіталу Сумського НАУ: на кожен гривню власного капіталу установи припадало 1,56 гривні доходу протягом досліджуваного періоду. Також відзначається зменшення коефіцієнта загальної заборгованості, що

пояснюється зменшенням зобов'язань Університету і свідчить про поліпшення його фінансової стійкості. Значення коефіцієнта реальної власності основних засобів протягом досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню, що свідчить про високу частку реальної вартості основних засобів у майні Сумського НАУ.

Отже, аналіз фінансової звітності Сумського НАУ свідчить про те, що надходжені доходи є достатніми для витрат, зокрема витрат на оплату праці, які становлять основну частину. Протягом періоду дослідження частка власних надходжень університету у відсотках від загальних видатків коливалася в межах 29-31%. Аналіз платоспроможності та ліквідності балансу університету підтвердив його здатність виконувати зобов'язання, а розрахунки підтвердили наявність достатньої фінансової стійкості та наявність резервів для формування запасів.

2.2 Організація первинного, аналітичного і синтетичного обліку видатків бюджетної установи

СНАУ, як і інші бюджетні установи, розробляє та реалізує бюджетні витрати в ході своєї фінансово-господарської діяльності для забезпечення своїх функцій. Фінансування витрат Університету здійснюється за рахунок загального і спеціального фондів, які розподіляються на касові і фактичні витрати. Касові видатки включають всі суми, які Університет сплачує з реєстраційних, спеціальних реєстраційних та поточних рахунків, згідно з платіжними дорученнями та відповідними документами. Коли кошти повертаються на рахунки, касові видатки відображаються в обліку.

Впровадження системи первинного, аналітичного і синтетичного обліку видатків в Сумському НАУ передбачає детальний контроль і облік фінансових операцій та витрат Університету (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Процес організації первинного, аналітичного і синтетичного обліку видатків в Сумському НАУ

Процес обліку	Опис
Первинний облік	Записування всіх фінансових транзакцій у спеціальні журнали або в електронну систему обліку.
	Заповнення первинних документів, таких як рахунки, платіжні доручення, квитанції тощо.
	Визначення кодів класифікації видатків та інших атрибутів, необхідних для обліку видатків.
	Збереження та архівування первинних документів для подальшої перевірки та аудиту.
Аналітичний облік	Розподіл видатків на окремі аналітичні підкоди згідно з класифікацією видатків.
	Створення "Картки аналітичного обліку" для кожного підкоду видатків з відображенням деталей
	Внесення даних про касові видатки, що відображаються в меморіальних ордерах.
	Аналіз та відстеження витрат за допомогою аналітичних записів та звітів.
Синтетичний облік	Агрегація даних з аналітичного обліку для формування синтетичного обліку видатків.
	Формування звітів про загальні видатки за різними категоріями, наприклад, функціональними областями або програмами.
	Аналіз синтетичного обліку для визначення показників виконання бюджету та контролю за витратами.

Джерело: власна розробка автора

Отже, у первинному обліку реєструються записи та документи, які зафіксують всі фінансові транзакції університету. Аналітичний облік включає розподіл видатків, що дозволяє відстежувати та аналізувати витрати за різними категоріями та визначати їх вплив на бюджет університету. Синтетичний облік забезпечує загальний огляд видатків за різними категоріями та дозволяє проводити аналіз витрат на вищому рівні.

Усі категорії обліку взаємодоповнюють одна одну та взаємодіють, створюючи систему контролю та аналізу фінансових витрат у Сумському НАУ. Цей процес сприяє ефективному управлінню фінансами установи, забезпечує звірку фактичних витрат із бюджетними нормативами та допомагає приймати обґрунтовані рішення стосовно розподілу коштів. Витрати університету є ключовим показником

виконання його кошторису, а їх аналіз дозволяє розібратися в характері та обсягах діяльності установи, а також у порядку реалізації покладених на неї функцій.

У Сумському НАУ реєстрація касових видатків загального та спеціального фондів виконується за допомогою "Картки аналітичного обліку касових видатків". Цей документ містить відомості про касові видатки, впорядковані за кодами програмної класифікації та економічної класифікації видатків. Крім того, існують окремі картки для фіксації касових видатків спеціального фонду, де кожному коду програмної класифікації видатків відповідає відокремлений вид коштів. Інформація на ці картки вноситься на підставі виписок від Держказначейства, що стосуються рахунків Університету, а також платіжних доручень.

Університет також веде аналітичний облік фактичних видатків для обох фондів, і це здійснюється за допомогою "Карток аналітичного обліку фактичних видатків". Кожна картка створюється окремо для кожного місяця і для кожного коду програмної класифікації видатків, враховуючи коди економічної класифікації видатків. Інформація для цих карток отримується з меморіальних ордерів, в яких зазначаються дані, враховуючи весь місяць, а також обчислюються загальні підсумки за місяць і наростаючі підсумки з початку року.

На дебеті рахунків витрат відображаються суми витрат, що були визнані, в той час як на кредиті реєструються кошти, призначені для покриття цих витрат і списання на фінансовий результат з метою виконання кошторису. Схему обліку витрат на оплату праці в Сумському НАУ можна побачити на рисунку 2.3.

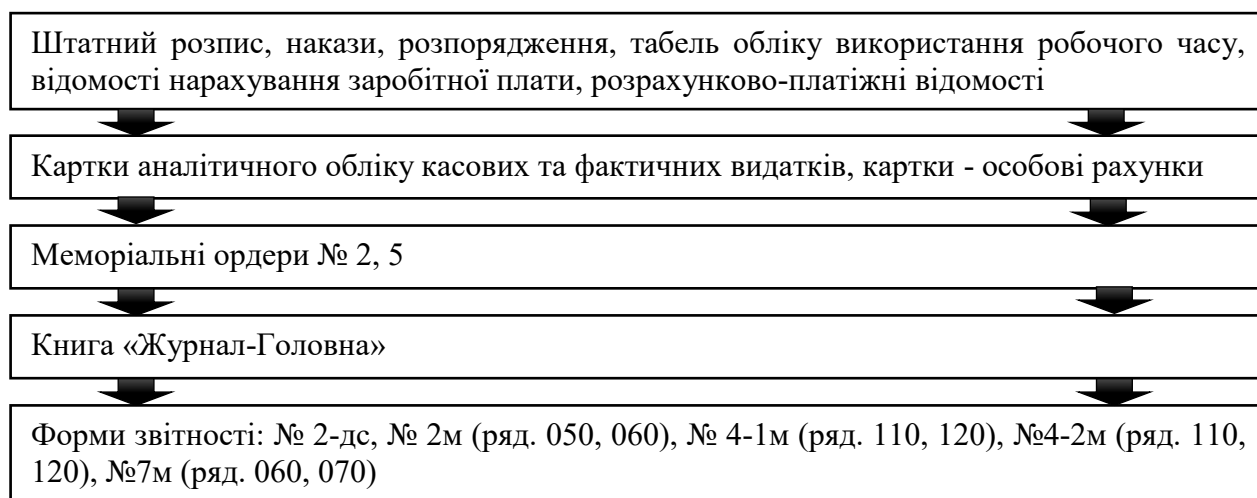


Рисунок 2.3 – Обліковий процес витрат на оплату праці в Сумському НАУ

Джерело: власна розробка.

Інформація про касові витрати, яка узгоджена з Картками касових видатків, повинна відповідати обсягу операцій по кредиту субрахунку 2313 «Реєстраційні рахунки» для загального фонду (відображеного у меморіальному ордері № 2) і для спеціального фонду (відображеного у меморіальному ордері № 3). Ці дані з Карток використовуються для аналізу відповідності доходів і видатків бюджету Сумського НАУ і для підготовки його фінансової звітності.

Для синтетичного обліку витрат в Сумському НАУ використовуються меморіальні ордери, зокрема: № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій», № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів» і № 17, який відображає операції, не враховані в меморіальних ордерах № 1-16. Дані для цих меморіальних ордерів вносяться на основі Відомостей про нарахування заробітної плати, Актів виконаних робіт (наданих послуг), Відомостей про видачу матеріалів, Актів списання матеріалів, Відомостей нарахування амортизації на основні засоби та інших джерел. Загальні суми оборотів за місяць за кожним меморіальним ордером та відповідним субрахунком реєструються в «Журналі-Головній».

Інформація, що міститься в аналітичних реєстрах касових видатків, використовується для формування різних диференційованих звітів. Зокрема, для Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, №2м), колонка 8 використовує коди економічної класифікації. У Звіті про надходження і використання коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень (форма №4-2д, № 4-2м), колонка 9 вказує коди економічної класифікації видатків. Для Звіту про надходження і використання коштів, здобутих як плата за послуги (форма №4-1д, № 4-1м), використовується колонка 10 за кодами економічної класифікації видатків. Також колонка 10 використовується в Звіті про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма №4-3д, № 4-м), де також зазначаються коди економічної класифікації видатків. Відомості з Журналу-головної книги вводяться в Звіт про фінансові результати (форма 2-дс). Загальні витрати, що відображені в таблиці 2.6, відображають фінансову діяльність Сумського НАУ.

Таблиця 2.6 – Витрати Сумського НАУ субрахунок

Субрахунок	Назва субрахунку
801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм
811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

Джерело: власна розробка.

Для реєстрації витрат в Сумському НАУ використовуються рахунки класу 8. Зокрема, на субрахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм», університет фіксує витрати, пов'язані з виконанням своїх повноважень. Субрахунок 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» використовується для обліку витрат, пов'язаних із наданням послуг, виробництвом продукції та виконанням робіт.

Для обліку фактичних видатків загального фонду, що виникають у зв'язку з обмінними операціями, СНАУ використовує конкретні субрахунки. Наприклад, субрахунок 8011 використовується для обліку витрат на оплату праці, субрахунок 8012 відображає відрахування на соціальні заходи, субрахунок 8013 використовується для обліку матеріальних витрат, а субрахунок 8014 відображає витрати на амортизацію. Сутність цих витрат представлена в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Витрати Сумського НАУ на виконання бюджетних програм та на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)

Субрахунок	Призначення субрахунку	Субрахунок	Призначення субрахунку
8011 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, понесених у процесі основної діяльності Системи Державних Статистичних Звітів (далі – СДС) та при виконанні бюджетних програм.	8111 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язаних і з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.
8012 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік сум, відрахованих на соціальні заходи, нарахованих у процесі основної діяльності СДС та на виконання програм.	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, нарахованих у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.
8013 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених СДС у процесі основної діяльності та на виконання програм.	8113 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сто ронніх підприємств.
8014 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються СДС у процесі звичайної діяльності та на виконання програм.	8114 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

Джерело: власна розробка.

В Сумському НАУ витрати, пов'язані з обмінними операціями на виконання бюджетних програм, реєструються у рядку 2210 за субрахунками 8011, 8012, 8013, 8014. Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) обліковуються за субрахунками 8111 і відображаються у рядку 2220. Витрати, що виникають від необмінних операцій, реєструються за субрахунками 8511. Трансфертні витрати відображаються у рядку 2300, а інші витрати від необмінних операцій – у рядку 2310. Для реєстрації витрат загального і спеціального фонду Сумським національним аграрним університетом використовуються первинні документи, що надходять до бухгалтерії або створюються в ній. На основі цих документів формуються регістри аналітичного та синтетичного обліку, а дані з цих регістрів застосовуються для складання всіх форм звітності.

Сума витрат на оплату праці в Сумському НАУ відображається у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) наступним чином:

- В розділі «Фінансовий результат діяльності», витрати на оплату праці у складі витрат на виконання бюджетних програм відображаються у рядку 2210, тоді як витрати на оплату праці у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) відображаються у рядку 2220.
- У розділі «Виконання бюджету (кошторису)», витрати на оплату праці відображаються у рядку 2610.
- В розділі «Елементи витрат за обмінними операціями», витрати на оплату праці відображаються у рядку 2820.

Порядок відображення витрат на оплату праці в Сумському НАУ на виконання бюджетних програм детально представлено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці на виконання бюджетних програм Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1.	Нарахована заробітна плата	8011	6511	119872722	143865285	142458014
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8011	119872722	143865285	142458014

Джерело: власні розрахунки.

У системі обліку витрат Сумського НАУ витрати на оплату праці при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) відображаються аналогічно, відрізняючись лише цільовим призначенням – кінцевим результатом. Значення порядку відображення цих витрат на оплату праці в Університеті у вигляді виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці на виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1.	Відображено витрати із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111	6511	65024974	79760554	95508039
		16	8111			

Джерело: власні розрахунки.

Формалізація витрат на соціальні заходи здійснюється за аналогічним порядком, що і в разі витрат на оплату праці. Для синтетичного обліку витрат на соціальні заходи використовуються меморіальні ордери № 2 і № 5, а інформація з цих ордерів переноситься до книги «Журнал-Головна». Загальна сума витрат Сумського НАУ на соціальні заходи відображається у Звіті про фінансові результати в розділах: рядок 2210 (відрахування на соціальні заходи в складі витрат на

виконання бюджетних програм), рядок 2220 (відрахування на соціальні заходи в складі витрат на виготовлення продукції), рядок 2610 (виконання бюджету), та рядок 2830 (елементи витрат за обмінними операціями).

Окрім того, витрати на соціальні заходи відображаються у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (рядок 070), Звіті про надходження і використання коштів за плату за послуги (рядок 130), Звіті про надходження і використання коштів з інших джерел власних надходжень (рядок 130) та Звіті про заборгованість з бюджетними коштами (рядок 080). Деталізація порядку відображення витрат на соціальні заходи в Сумському НАУ подана у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на соціальні заходи Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Витрати на соціальні заходи при виконанні бюджетних програм						
1.	Нараховано ЄСВ	8012	6313	127721759	144924915	129654135
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8012	127721759	144924915	129654135
Витрати на соціальні заходи при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт)						
1.	Нараховано ЄСВ	8112	6313	26573033	31800566	31750801
		16	8112			

Джерело: власні розрахунки.

Початкові документи, пов'язані з матеріальними витратами, включають акти списання, накладні (вимоги), роздаткові відомості, книгу обліку запасів на складі, платіжні доручення, виписки з банку, квитанції, бухгалтерські довідки та акти розподілу витрат майбутніх періодів. Аналітичний облік матеріальних витрат проводиться з урахуванням джерел фінансування (загальний та спеціальний фонди) та реалізується через використання карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Для синтетичного обліку матеріальних витрат використовуються меморіальні ордери № 4, 6, 8, 10, 12, 13, 14, 17, а дані, отримані з цих ордерів, переносяться до книги «Журнал-Головна».

Сума матеріальних витрат Сумського НАУ повинна бути відображена у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) наступним чином:

– розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2210 (матеріальні витрати в складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (матеріальні витрати в складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт));

– розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядок 2620;

– розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2840.

Крім того, матеріальні витрати Університету відображаються у таких звітах:

– Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м) – рядки 090, 100, 110, 120, 130, 140, 150;

– Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м) – рядки 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210;

– Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м) – рядки 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210;

– Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м) – рядки 100, 110, 120, 130, 140, 150, 160.

Порядок відображення матеріальних витрат у бухгалтерському обліку Сумського НАУ надано в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1.	Матеріальні витрати	8011	6301, 6302, 6303, 6304, 6305, 6306	40077915	39506748	39689013
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8013	40077915	39506748	39689013

Джерело: власні розрахунки.

Для реєстрації амортизації використовуються наступні первинні документи: Відомість нарахування амортизації, Розрахунок амортизації основних засобів (за

винятком інших необоротних матеріальних активів) та Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів. Для синтетичного обліку витрат на амортизацію використовується меморіальний ордер № 17, і дані з цього ордера потрібно внести до книги "Журнал-Головна". Суми нарахованої амортизації відображаються у таких звітах:

- Баланс (ф. № 1-дс) – рядки 1002, 1012, 1022, 1042;
- Звіт про фінансові результати (ф. № 2-дс): розділ "Фінансовий результат діяльності" – рядок 2210 (амортизація в складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (амортизація в складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт));
- розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2850.

Порядок відображення амортизації у бухгалтерському обліку при виконанні бюджетних програм відображено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на амортизацію Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1.	Витрати на амортизацію	8014	1411	6223063	9512870	11264346
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8014	6223063	9512870	11264346

Джерело: власні розрахунки.

На субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» Сумський НАУ фіксує деталізовані витрати, такі як втрати від зменшення корисності активів, суми уцінки необоротних активів, витрати на відрядження та інші подібні. Основні документи, пов'язані із нарахуванням цих витрат за обмінними операціями, включають наказ керівника про утворення спеціальної комісії для списання основних засобів та матеріальних цінностей, опис-акт уцінки та інші необхідні документи. Інформація про ці витрати фіксується за допомогою меморіального ордеру № 14, а дані з цього ордера внесені до книги «Журнал-Головна». Сума інших

витрат за обмінними операціями університету відображається в таких розділах Звіту про фінансові результати: розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2250; розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2860.

Деталізований порядок обліку інших витрат за обмінними операціями представлено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Відображення в бухгалтерському обліку інших витрат за обмінними операціями Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1.	Інші витрати за обмінними операціями	8411	2116	662445	2664906	471387
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8411	662445	2664906	471387

Джерело: власні розрахунки.

На субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями\» СНАУ реєструє витрати, пов'язані із виплатою диференційованих видів соціальної допомоги, стипендій та інших поточних витрат. Первинний документ, що використовується для нарахування цих витрат за необмінними операціями, зокрема, є відомість нарахування стипендій для здобувачів освіти. Деталізований облік цих витрат реалізується за допомогою карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Для синтетичного обліку витрат за необмінними операціями використовується меморіальний ордер № 5, а дані цього ордера передаються до книги «Журнал-Головна». Загальна сума витрат за необмінними операціями Сумського НАУ відображається в таких розділах Звіту про фінансові результати: розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядки 2300, 2310; розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядки 2640, 2650, 2690.

Також, суми витрат Сумського НАУ за необмінними операціями відображаються в наступних фінансових звітах:

– Звіт про надходження та використання коштів загального фонду – рядки 290, 300, 310, 330, 340, 350, 360;

- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги – рядки 350, 360, 370, 390, 400, 410, 420;
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – рядки 350, 360, 370, 390, 400, 410, 420;
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами – рядки 290, 300, 310, 330, 340, 350, 360.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат Сумського НАУ за необхідними операціями наведено в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Відображення в бухгалтерському обліку інших витрат Сумського НАУ 2020-2022 рр.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.		
		дебет	кредит	2020 р.	2021 р.	2022 р.
1.	Інші витрати за необхідними операціями	8411	6512	21940983	23195728	30213774
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8411	21940983	23195728	30213774

Джерело: власні розрахунки.

Отже, СНАУ використовує меморіально-ордерну форму обліку відповідно до своєї облікової політики. Отримана інформація свідчить, що університет дотримується чітко визначених процедур та документації для обліку різних видів витрат, зокрема матеріальних витрат, амортизації та витрат за обмінними операціями. Ця інформація відображається у фінансовій звітності, зокрема у Звіті про фінансові результати та інших відповідних звітах, забезпечуючи чітке представлення витрат та фінансових результатів діяльності Сумського НАУ. Таким чином, загальна система обліку витрат університету є структурованою та відповідає бухгалтерським нормам і рекомендаціям, що гарантує надійність та точність обліку витрат і є ключовою для забезпечення ефективного фінансового управління та ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

2.3 Порядок проведення контролю видатків в бюджетній установі

У Сумському НАУ внутрішній контроль реалізується через спеціально уповноважених представників та відповідні службові структури, які відповідають за проведення незалежного та об'єктивного аналізу фінансово-господарської діяльності університету. Вони оцінюють ефективність внутрішнього контролю та виявляють можливі ризики та порушення. Забезпечуючи правильність та достовірність фінансової звітності, вони також впроваджують фінансові процедури та дотримуються внутрішніх норм. Основними завданнями цього контролю є забезпечення ефективного та відповідального управління ресурсами університету, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також збереження високого рівня довіри соціального середовища до діяльності університету.

Внутрішній контроль в Сумському НАУ спрямований на забезпечення ефективного та економічного використання ресурсів, відповідність законодавству та внутрішнім нормам університету, а також на попередження фінансових порушень та інших негативних явищ.

Університет встановлює процедури та механізми внутрішнього контролю, які охоплюють різні аспекти його діяльності, включаючи фінанси, бухгалтерію, закупівлі, витрати, кадри та інше. Застосовуються різноманітні методи та інструменти контролю, такі як перевірки документації, внутрішні аудити, моніторинг бюджету, регулярні звіти та відстеження фінансових операцій. Системи автоматизованого обліку та контролю використовуються для аналізу показників та виявлення можливих ризиків та порушень в процесі внутрішнього контролю.

Окрім внутрішнього контролю, СНАУ може піддаватися зовнішньому контролю з боку державних органів, таких як Державна аудиторська служба, аудиторських фірм або інших зовнішніх контролюючих органів, які оцінюють виконання фінансових та юридичних вимог університету. Загальною метою зовнішнього контролю є забезпечення прозорості, відповідності законодавству,

ефективного та економного використання ресурсів, запобігання фінансовим порушенням та збереження активів університету.

Внутрішній контроль в Сумському НАУ виконується головним бухгалтером та інвентаризаційною комісією. Процедури внутрішнього контролю, які застосовуються в університеті, представлені на рисунку 2.4.

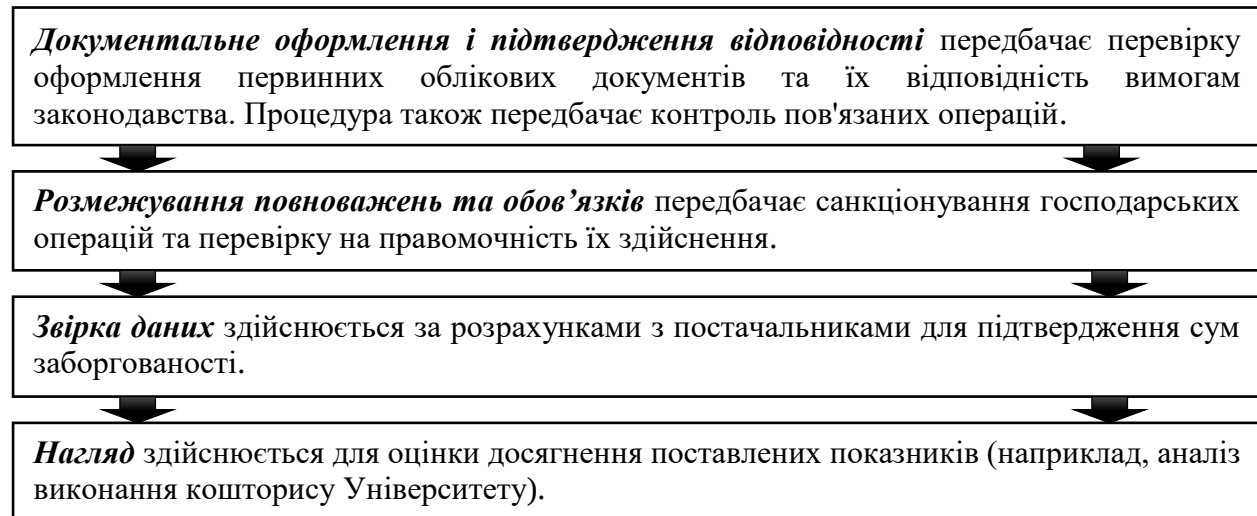


Рисунок 2.4 – Процедури внутрішнього контролю в Сумському НАУ

Джерело: сформовано автором.

Головний бухгалтер Сумського НАУ здійснює контроль за доходами та витратами університету, користуючись різними джерелами, такими як статут університету, бюджет доходів і видатків, первинні документи, облікові регістри, акти, довідки від попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю, а також звітність університету. Згідно з посадовою інструкцією, головний бухгалтер відповідає за погодження проектів контрактів та договорів, включаючи ті, що пов'язані з повною індивідуальною матеріальною відповідальністю. Також йому доручено вживати заходів щодо компенсації збитків, завданих винними особами внаслідок нестач, розтрат та крадіжок, а також

затвердження кандидатур працівників, яким надано право складати та підписувати первинні документи.

Головний бухгалтер також проводить поточний контроль за декількома аспектами, включаючи виконання бюджетного законодавства під час укладання бюджетних зобов'язань та здійснення платежів, правильне зарахування та використання власних надходжень університету, а також ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової та бюджетної звітності.

В рамках власної компетенції, інші працівники бухгалтерії Сумського НАУ проводять перевірку первинних документів, фокусуючись на їх формі та змісті. Ця перевірка включає в себе забезпечення наявності обов'язкових реквізитів у документах та їх відповідність чинному законодавству, а також переконання у логічному зв'язку між різними показниками. Головний бухгалтер координує контроль за видатками, групує їх за основними класифікаційними ознаками, такими як доходи та видатки загального та спеціального фондів, фактичні та касові витрати, розподіл видатків за статтями економічної класифікації та іншими (рисунки 2.5.).

Інвентаризація є однією з форм внутрішнього контролю за доходами та витратами університету. Процедура проведення та оформлення результатів інвентаризації доходів і витрат визначається згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке було схвалено наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879. Метою інвентаризації в Сумському НАУ є перевірка та забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Під час цього процесу перевіряється наявність, стан, відповідність критеріям визнання та оцінка доходів і витрат, а також забезпечується повнота відображення їх у системі обліку.

Процедура інвентаризації визначена відповідним наказом "Про проведення щорічної інвентаризації". Цей документ встановлює терміни проведення інвентаризації, склад постійно діючої інвентаризаційної комісії та визначає

відповідальних осіб на окремих ділянках обліку. Завершуючи інвентаризацію, складається інвентаризаційний опис, який висвітлює результати роботи комісії. У випадку виявлення розбіжностей між бухгалтерським обліком і інвентаризаційним описом, бухгалтерська служба складає звіряльну відомість.



Рисунок 2.5 – Внутрішній контроль доходів і витратків Сумського НАУ

Джерело: сформовано автором.

Протокол інвентаризаційної комісії містить розгляд причин виявлених нестач, втрат від пошкодження активів, пропозиції щодо заліку через пересортицю, списання нестач в межах природного убутку та понаднормових нестач і втрат від

пошкодження цінностей. Цей протокол також відображає заходи, призначені для запобігання подібним втратам і нестачам. Перед затвердженням, протокол інвентаризаційної комісії повинен бути представлений ректору Університету згідно з наказом керівника.

У ході інвентаризації перевіряється наявність та законність надходження та списання основних засобів, запасів та інших активів та зобов'язань, які можуть впливати на результати діяльності університету. Один з методів контролю полягає в проведенні планової виїзної ревізії, яку виконує Північно-східний офіс Державної аудиторської служби. Ревізія відбувається відповідно до програми планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності Сумського НАУ.

Планова виїзна ревізія націлена на перевірку відповідності фінансових процесів та результатів діяльності університету встановленим нормам, законодавству та іншим вимогам. Цей процес включає в себе огляд фінансової звітності, перевірку правильності бухгалтерського обліку, контроль за використанням коштів, організацію облікового процесу, порядок обліку та контроль видатків на ремонт, обґрунтування понесених витрат, цільове використання бюджетних коштів, процедури закупівель, виконання бюджетного законодавства щодо формування, затвердження та виконання кошторису, а також організацію облікового процесу та внутрішнього контролю на різних ділянках обліку, таких як касові операції, оплата праці, виплата стипендій, облік продуктів харчування, зобов'язань, оборотних та необоротних активів.

Проведення планової виїзної ревізії державним органом, а саме Державною аудиторською службою, свідчить про важливість забезпечення незалежного та об'єктивного контролю за фінансовими операціями університету. Цей вид ревізії сприяє виявленню можливих недоліків, порушень чи невідповідностей, а також сприяє підвищенню рівня довіри до фінансової звітності університету та ефективному управлінню його ресурсами. Основні аспекти, які підлягають ревізії в Університеті, наведено в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Питання, що підлягають ревізії, здійснюваній Північносхідним офісом ДАСУ

Показники	Питання
Відповідність нормативним актам	Перевірка відповідності діяльності університету законодавству та нормативним актам.
	Аналіз виконання вимог щодо організації фінансового та бухгалтерського обліку.
	Дотримання законодавства про державні закупівлі.
Правильність бухгалтерського обліку	Перевірка правильності проведення бухгалтерського обліку університетом згідно з встановленими правилами та стандартами.
	Перевірка правильності проведення оплати праці працівників та нарахувань на заробітну плату; операцій з виплати стипендій, матеріальної допомоги та заохочення.
Використання коштів	Аналіз витрат та перевірка відповідності витрат університету затвердженому бюджету та договорам.
	Перевірка наявності належної документації щодо витрат та їх згідності з внутрішніми правилами та процедурами університету.
	Аналіз використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів.
	Оцінка загального стану виконання кошторису, ведення касових операцій, розрахунків з підзвітними особами
Фінансова звітність	Оцінка достовірності та повноти фінансової і бюджетної звітності університету.
	Аналіз відповідності звітності встановленим стандартам та вимогам.
Інші аспекти фінансово-господарської діяльності	Перевірка відповідності виконання договорів та умов фінансово-господарської діяльності.
	Аналіз ефективності управління фінансовими процесами та ресурсами університету.
	Перевірка дотримання фінансової дисципліни та контролю над фінансовими операціями.
	Аналіз стану усунення недоліків і порушень, встановлених попередніми ревізіями (перевірками).
	Перевірка правильності визначення потреби в бюджетних коштах, у тому числі при складанні планових бюджетних показників.
	Аналіз стану збереження майна, використання активів; видатків на придбання комп'ютерної техніки, її комплектуючих, комп'ютерних програм; видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт.

Джерело: власна розробка автора.

Отже, у зв'язку з особливостями об'єктів обліку, таких як доходи та витрати Сумського НАУ, важливість надання повної та точної інформації про них визначає необхідність введення ряду процедур внутрішнього контролю.

Таким чином, інвентаризація стає ключовим етапом в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності Сумського НАУ, спрямованим на гарантування точності даних та перевірку наявності та відповідності доходів і витрат. Зазначено, що інвентаризація та планова виїзна ревізія мають на меті забезпечення відповідності фінансових процесів та результатів діяльності університету вимогам нормативного регулювання, законодавства та встановленим нормам.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ В СУМСЬКОМУ НАУ

3.1 Удосконалення обліку витрат бюджетної установи

В сучасних умовах ефективного управління фінансами бюджетних установ визнається як ключове завдання, яке вимагає систематичного вдосконалення інструментів та методів обліку витрат. У контексті постійних змін у фінансовій сфері та акценту на ефективне використання бюджетних ресурсів, питання оптимізації обліку витрат Сумського НАУ набуває особливого значення. Початковим етапом для оптимізації цього процесу є визнання того, що точний та прозорий облік витрат є вирішальним елементом фінансового управління.

Для усунення недоліків у системі обліку витрат Сумського НАУ пропонується впровадження ряду конструктивних заходів. В першу чергу, важливо розробити та впровадити ефективну внутрішню систему контролю, що включатиме чіткі норми, процедури та механізми для ефективного використання бюджетних ресурсів та запобігання фінансовим порушенням. Також важливо забезпечити належну відповідальність та уважну роботу з нормативно-правовою базою, яка регулює облік витрат у Сумському НАУ, через впровадження комплексного підходу. Це включає проведення ретельного аналізу всіх актуальних нормативно-правових актів України, пов'язаних з цими питаннями, для ідентифікації можливих прогалин, неузгодженостей та розбіжностей в законодавстві, які необхідно усунути або до яких слід внести поправки для забезпечення чіткості та правильності законодавчих вимог у сфері фінансового обліку та контролю. Впровадження наведених рекомендацій сприятиме створенню більш прозорого та ефективного механізму регулювання витрат у Сумському НАУ.

Оновлення довідково-інформаційної бази повинно бути спрямоване на створення детального обліку витрат та доходів Сумського НАУ, що дозволить ефективно відстежувати та аналізувати фінансові потоки. Особливу увагу слід звертати на те, як витрати і доходи взаємодіють між собою, а також як ці показники впливають на загальну фінансову стійкість Сумського НАУ.

Зокрема, важливо ретельно вивчати всі аспекти оподаткування, оскільки правильне й точне їхнє врахування сприяє не лише дотриманню законодавства, а й оптимізації фіскальних обов'язків університету. Такий підхід до оновлення довідково-інформаційної бази дозволить не лише уникнути можливих фінансових ризиків, а й створить фундамент для більш ефективного фінансового управління в Сумському НАУ.

Вдосконалення системи обліку та контролю витрат у Сумському НАУ передбачає реалізацію кількох ключових заходів. По-перше, важливо встановити аудиторську систему, яка охоплюватиме всі аспекти обліку та контролю витрат університету. Аудиторська перевірка спрямована на виявлення можливих недоліків, ідентифікацію проблем та ризиків, а також надання рекомендацій для їх вирішення, що підвищить рівень відповідальності та ефективності фінансового управління університету.

По-друге, важливо активно використовувати інформаційні технології у системі обліку та контролю витрат Сумського НАУ. Впровадження передових програмних засобів та автоматизованих систем обліку і контролю сприятиме покращенню точності, швидкості та надійності обробки фінансової інформації. Це спростить процеси звітності та аналізу витрат, що є важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Додатково, важливо розробити єдиний стандарт для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в університеті. Цей стандарт повинен охоплювати всі аспекти нормативно-правового регулювання та методології бухгалтерського обліку, враховуючи особливості реєстрації всіх господарських

операцій та процесів. Урахування нових регламентів бухгалтерського обліку, введених в Україні протягом останніх років, є надзвичайно важливим. Для вирішення цієї проблеми можливо використовувати збірники нормативних документів, видані Міністерствами та державними комітетами, що регулюють фінансово-господарську діяльність університетів, та забезпечити їх правильне відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

На підставі проведеного дослідження визначено ряд напрямків для вдосконалення системи обліку витрат в Сумському НАУ:

- 1) Затвердження нового формату касової книги, що включає розподіл готівкових надходжень та витрат між коштами загального та спеціального фондів.
- 2) Відновлення системи обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами на єдиному рахунку та в рамках одного меморіального ордеру, із заборобою згортання сальдо на активно-пасивних рахунках.
- 3) Впровадження нового формату накопичувальної відомості грошових коштів для спеціального фонду.
- 4) Розширення плану рахунків університету за допомогою рахунків 45 "Перевищення надходжень спеціального фонду над видатками (прибуток)" та 46 "Використання перевищення надходжень спеціального фонду над видатками (прибуток)".
- 5) Оновлення інструкції з бухгалтерського обліку враховуючи новий план рахунків та комп'ютеризацію облікових процесів.
- 6) Доповнення плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та встановлення порядку його використання для рахунків 75 "Доходи спеціального фонду майбутніх періодів" та 83 "Видатки спеціального фонду майбутніх періодів", включаючи відповідну текстову частину, що охоплює правила їх бухгалтерського обліку.

Узагальнено, удосконалення системи обліку та контролю витрат у Сумському НАУ передбачає системний підхід та реалізацію різноманітних заходів. Покращення

внутрішнього контролю, впровадження аудиторських механізмів та активне застосування інформаційних технологій є важливими елементами цього процесу, де лише взаємодія цих заходів дозволить досягти покращення якості фінансового управління та ефективного використання бюджетних ресурсів.

3.2 Практичні аспекти вдосконалення внутрішнього контролю витрат бюджетної установи

У ситуації постійних змін у фінансовому середовищі та необхідності ефективного використання обмежених ресурсів, важливість внутрішнього контролю витрат для бюджетних установ набуває стратегічного значення. У цьому розділі розглядаються не лише теоретичні засади, але й конкретні заходи, які можуть бути впроваджені для оптимізації фінансових процесів та запобігання можливим ризикам.

Реформування системи фінансового контролю з використанням європейських стандартів передбачає сумісне використання державного та громадського контролю з метою зменшення негативних тенденцій у використанні бюджетних коштів, включаючи їх незаконне та нецільове використання. У цьому контексті основні напрямки реформування фінансового контролю Сумського НАУ у контексті зміцнення євроінтеграційних процесів включають:

- 1) Вдосконалення методики контрольних заходів, спираючись на ризик-орієнтований підхід у виборі об'єктів для перевірки.
- 2) Гармонізацію внутрішнього контролю та аудиту з метою підвищення прозорості бюджетних відносин та запобігання корупції в сфері державного сектора.
- 3) Вдосконалення законодавчої бази з фінансового контролю у відповідності до міжнародних стандартів та світового досвіду.
- 4) Розроблення єдиних вітчизняних стандартів та методів фінансового контролю в університетах.

5) Покращення інформаційного, матеріального та кадрового забезпечення контролюючих органів.

6) Зміцнення профілактики порушень у сфері діяльності бюджетних організацій та співпраця всіх учасників бюджетних відносин для ефективного фінансового контролю.

7) Оптимізацію організаційної структури та розмежування функцій контролюючих органів.

8) Організацію внутрішнього аудиту в університетах та підвищення його ефективності.

Вдосконалення методик контролю за фінансовими ресурсами у бюджетних установах України можливе шляхом впровадження системи оцінки надання публічних послуг та програмно-цілевих методів для підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів для реалізації соціально-економічних програм.

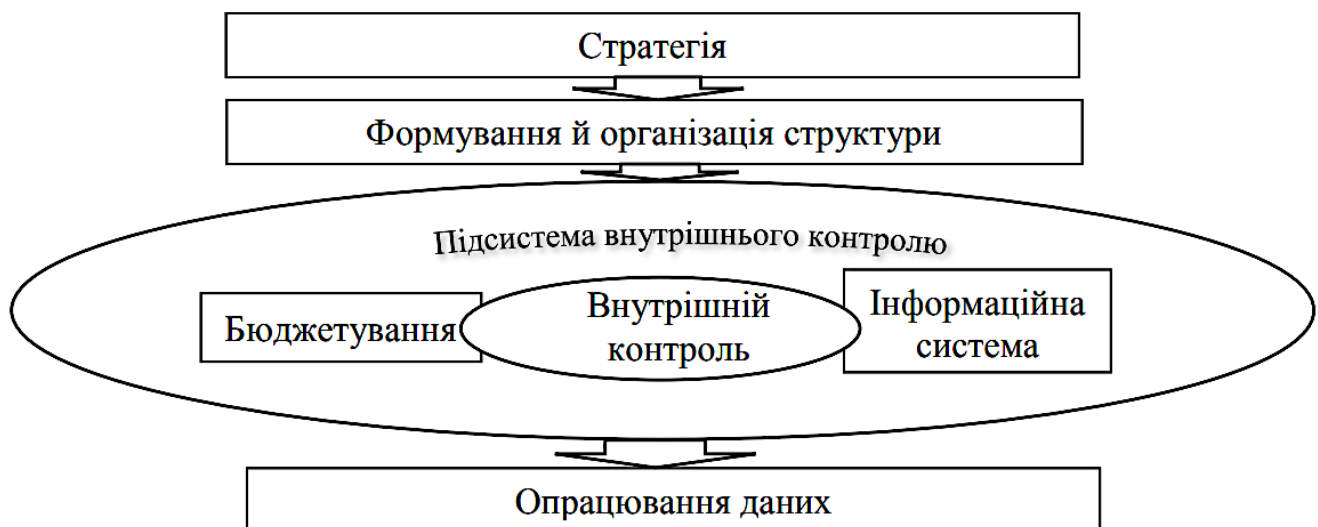


Рисунок 3.1 - Пропозиції щодо організації внутрішнього контролю витрат бюджетної установи

Джерело: розроблено автором

Фінансовий контроль діяльності Сумського НАУ спрямований на підвищення ефективності управління, раціональне використання бюджетних ресурсів та є

важливою складовою державного управління. З урахуванням міжнародного досвіду, доцільно наближати діяльність контролюючих органів до міжнародних стандартів для покращення системи фінансового контролю в університетах України. Система внутрішнього контролю витрат Сумського НАУ потребує комплексного підходу, що передбачає взаємодію з системою бухгалтерського обліку та бюджетування. На рисунку 3.1 наведено пропозиції щодо організації внутрішнього аудиту.

Законодавство не уточнює однозначного визначення суб'єкта внутрішнього контролю в бюджетних установах, обмежуючись накладанням обов'язків з внутрішнього контролю на керівника установи відповідно до Бюджетного кодексу. Однак таке обмеження може виявитися несуттєвим для охоплення всіх аспектів системи внутрішнього контролю. Ми вважаємо, що, ураховуючи обсяги діяльності Сумського НАУ, раціонально уникнути створення окремого підрозділу внутрішнього контролю і розподілити контрольні повноваження серед облікових працівників. Важливо відзначити, що система внутрішнього контролю має виконувати не лише функцію виявлення і усунення недоліків, але й визначення первинних причин виникнення невідповідностей для подальшого їх аналізу та ліквідації.

На сьогодні бюджетні установи реалізують внутрішній контроль фрагментарно, не приділяючи належної уваги його цілісному плануванню, організації, діагностиці, та формуванню висновків за результатами роботи. З цієї причини була розроблена схема, яка визначає порядок організації ефективного процесу внутрішнього контролю витрат бюджетної установи та вказує на те, що організація ефективного процесу внутрішнього контролю в бюджетній установі є завданням, що потребує значних зусиль та ресурсів (рисунок 3.2).



Рисунок 3.2 - Схема організації процесу внутрішнього контролю витрат бюджетної установи

Джерело: розроблено автором

Для удосконалення внутрішнього контролю витрат бюджетної установи рекомендується впровадити спрощену підготовку бухгалтерських документів за допомогою перенесення окремих операцій на хмарні електронні платформи, що суттєво змінить інформаційну систему бухгалтерського обліку та контролю, економлячи витрати, що особливо актуально для бюджетних установ. Фахівці Ради з фінансової стабільності стверджують, що технологія штучного інтелекту дозволить бюджетним установам прискорити ухвалення управлінських рішень, надавати консультації, розробляти стратегії соціального розвитку, підвищуючи продуктивність у державному секторі. Науковці вважають, що це підвищить точність та ефективність процесу обліку та контролю видатків за допомогою технології штучного інтелекту, створить умови для ефективного контролю,

одночасно зменшуючи операційні витрати та допомагаючи генерувати більш прозору інформацію для цілей бухгалтерського контролю.

Технологія автоматизації бізнесу Robotic Process Automation (RPA) сприяє впровадженню штучного інтелекту і прискорює автоматизацію процесів обліку та контролю видатків, що покращує продуктивність у державному секторі. Застосування технології штучного інтелекту підвищує точність та ефективність процесу виконання облікових завдань, що створює умови для ефективного контролю, одночасно знижуючи операційні витрати.

У процесі впровадження повної автоматизації процесів обліку та контролю видатків СНАУ може стикнутися з певними труднощами через значний охоплення обліку цифровими технологіями: неповна та непослідовна нормативна база, інституційна неоднозначність та інше. Проте усунення цих перешкод і бар'єрів на шляху повної цифровізації системи обліку та контролю видатків університетом, безсумнівно, забезпечить низку переваг, таких як точність операцій передачі інформації; віддалений доступ до облікових даних; безпечне зберігання інформації та гнучкий доступ; інтеграція та синхронізація облікових процесів та інше.

Отже, впровадження цих конкретних заходів сприятиме забезпеченню ефективного внутрішнього контролю витрат у Сумському НАУ та сприяє підвищенню його фінансової стійкості та прозорості.

3.3 Шляхи оптимізації видатків бюджетної установи

У контексті постійних змін у суспільно-економічному середовищі та врахування зміни пріоритетів і завдань бюджетних установ, досягнення раціонального використання коштів стає ключовим етапом ефективного управління. Щодо оптимізації структури доходів і видатків у бюджетних установах, основною стратегією є відкриття додаткових рахунків, що дозволить точніше вести

бухгалтерський облік, правильно розподіляти витрати та доходи за конкретними категоріями та оптимально відображати їх у господарських операціях.

З урахуванням важливості раціонального використання коштів, ми вважаємо за доцільне розширити та вдосконалити існуючі субрахунки за допомогою впровадження аналітики, яка орієнтована на коди економічної класифікації та види коштів. Особлива увага повинна бути приділена операціям з грошовими коштами загального та спеціального фондів. За новим планом рахунків виникає проблема відсутності можливості розмежування видів отриманих коштів відповідно до їх джерел, що ускладнює порівняльний аналіз оборотів за Головною книгою. З цієї причини ми рекомендуємо внести зміни, відкривши нові субрахунки до рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки²:

2313.1 – Реєстраційний рахунок для фіксації надходжень бюджетних асигнувань;

2313.2 – Реєстраційний рахунок для обліку грошових коштів, що надходять за реалізацію продукції (робіт, послуг);

2313.3 – Реєстраційний рахунок для обліку грошових коштів за іншими обмінними операціями;

2313.4 – Реєстраційний рахунок для фіксації надходжень грошових коштів від необмінних операцій.

У разі необхідності можна провести ретельний аналіз, зокрема, подати деталізовану інформацію з різних кутів, таких як джерела фінансування (державний або місцевий бюджет - 2313.11 та 2313.12 відповідно), види отримання коштів за продукцію, а також види обмінних та необмінних операцій. Це дозволить ефективно контролювати спрямоване використання бюджетних коштів та приймати управлінські рішення на основі докладних аналізів.

Протягом звітного періоду облік доходів і витрат обмінних операцій ведеться за допомогою накопичення підсумків, які відзначаються з початку бюджетного року і до його завершення на пасивних рахунках 7 «Доходи» та 8 «Витрати» класу.

Для бюджетних установ з різноманітною структурою надходжень рекомендується розглядати рахунки наступним чином:

7011 – перші чотири знаки – код субрахунку;

7011.1 – п'ятий знак ідентифікує фонд: загальний – 1, спеціальний – 2;

7411.21 – шостий знак ідентифікує групу власних надходжень спеціального фонду (відповідає номеру групи);

7411.211 – сьомий знак визначає підгрупу групи власних надходжень (відповідає номеру підгрупи);

7011.2112240 – від восьмого по одинадцятий знаки ідентифікують КЕКВ, за яким проводяться операції.

Запровадження аналітики в систему рахунків бюджетних установ буде сприяти ефективному контролю над формуванням доходів і видатків, а також дозволить досягти економії грошових і матеріальних ресурсів. З особливою увагою слід приділити обліку витрат бюджетних установ, зокрема в системі рахунків. З метою зручності та деталізації, пропонуємо впровадження аналітичних рахунків, що відповідають кодам економічної класифікації, а також враховують види діяльності в бухгалтерському обліку та елементи витрат у системі управлінського обліку, наприклад:

8011 – перші чотири знаки – код субрахунку;

8011.1 – п'ятий знак ідентифікує джерело коштів бюджету: державний – 1, місцевий – 2.

Наприкінці фінансового року субрахунки облікових класів рахунків автоматично закриваються на користь рахунку 5511 "Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду". Однак виникає проблема окремого обліку фінансових результатів для керівників бюджетних коштів, які формуються з бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів. Для вирішення цього питання пропонується введення наступних субрахунків:

5511.1 – Фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5511.2 – Фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5511.3 – Фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями;

5512.1 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5512.2 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5512.3 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями.

Отже, це створить можливість проводити аналіз динаміки фінансових результатів виконання кошторисів, зокрема за джерелами надходження доходів, і ефективно вести облік витрат. Це дозволить визначати обсяги дефіциту, виявляти його причини та приймати оптимальні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ

Під час виконання кваліфікаційної роботи виявлено, що система обліку та контролю витрат у бюджетній установі представляє високий рівень ефективності. Установлено, що облікова система Сумського НАУ включає в себе первинний, аналітичний та синтетичний облік, призначені для виконання різних функцій та відстеження фінансових операцій університету на різних рівнях. Таким чином, первинний облік включає у себе записи та документи, що реєструють всі фінансові транзакції університету; аналітичний облік дозволяє розподіляти витрати, аналізувати їх за категоріями та визначати їх вплив на бюджет університету; синтетичний облік забезпечує загальний огляд витрат за різними категоріями та дозволяє проводити аналіз на вищому рівні. СНАУ використовує спеціалізоване бухгалтерське програмне забезпечення для управління системою оподаткування, автоматизації бухгалтерських процесів, обробки фінансових даних та формування податкової звітності.

Інвентаризація представляє собою важливий етап у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності Сумського НАУ. Цей процес спрямований на забезпечення достовірності даних та перевірку наявності та відповідності доходів і витрат. Визначено, що інвентаризація та планова виїзна ревізія спрямовані на забезпечення відповідності фінансових процесів та результатів діяльності університету вимогам нормативного регулювання, законодавства та встановленим нормам.

З'ясовано, що вдосконалення системи обліку рекомендується здійснювати шляхом впровадження аналітики в контексті різних видів діяльності, що сприятиме більш детальному аналізу витрат, оцінці ефективності різних сегментів діяльності та прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Рекомендується посилити механізми внутрішнього контролю, провести ретельний аналіз внутрішніх процесів та удосконалити методи виявлення та усунення можливих ризиків.

Визначено, що впровадження окремого обліку фінансових результатів на основі бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів є кроком до більш деталізованого фінансового звітування. Це надасть можливість проводити аналіз за різними джерелами доходів та витрат, сприяючи ефективному фінансовому управлінню.

З'ясовано, що впровадження внутрішнього контролю та обліку відповідно до міжнародних стандартів є актуальним завданням для бюджетних установ. Це сприятиме взаєморозумінню та порівнянню фінансових показників на міжнародному рівні і підвищить рівень довіри з боку зацікавлених сторін.

Виявлено, що наявність і чіткість нормативно-правового регулювання сприяє правильній організації обліку та контролю видатків, роблячи їх більш системними та прозорими. Визначено, що ефективність контролю визначається не лише наявністю відповідного законодавчого базису, але й його системністю та можливістю відстеження витрат на кожному етапі фінансового процесу. Зазначено, що проведення додаткового аналізу та врахування нормативно-правових аспектів є важливою передумовою для вдосконалення систем обліку та контролю в бюджетних установах з метою забезпечення ефективного та транспарентного використання бюджетних ресурсів.

Встановлено, що глибоке розуміння теоретичних та методичних аспектів обліку видатків у бюджетних установах є необхідним для побудови надійної та ефективної системи фінансового управління. У зв'язку з цим, ретельне вивчення теоретичних та методичних аспектів дозволить забезпечити правильність та достовірність фінансової звітності, що в свою чергу сприятиме оптимізації використання бюджетних ресурсів та забезпечить стабільність фінансового стану бюджетної установи.

На основі проведеного дослідження визначено ряд напрямків для вдосконалення системи обліку витрат в Сумському НАУ: затвердження нового формату касової книги, що включає розподіл готівкових надходжень та витрат між

коштами загального та спеціального фондів; відновлення системи обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами на єдиному рахунку та в рамках одного меморіального ордеру, із заборобою згортання сальдо на активно-пасивних рахунках; впровадження нового формату накопичувальної відомості грошових коштів для спеціального фонду; розширення плану рахунків університету за допомогою рахунків 45 «Перевищення надходжень спеціального фонду над видатками (прибуток)» та 46 «Використання перевищення надходжень спеціального фонду над видатками (прибуток)»; оновлення інструкції з бухгалтерського обліку враховуючи новий план рахунків та комп'ютеризацію облікових процесів; доповнення плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та встановлення порядку його використання для рахунків 75 «Доходи спеціального фонду майбутніх періодів» та 83 «Видатки спеціального фонду майбутніх періодів», включаючи відповідну текстову частину, що охоплює правила їх бухгалтерського обліку.

Встановлено, що удосконалення системи обліку та контролю витрат у Сумському НАУ передбачає системний підхід та реалізацію різноманітних заходів. Визначено, що покращення внутрішнього контролю, впровадження аудиторських механізмів та активне застосування інформаційних технологій є важливими елементами цього процесу, де лише взаємодія цих заходів дозволить досягти покращення якості фінансового управління та ефективного використання бюджетних ресурсів.

Отже, подальші дослідження можуть бути спрямовані, зокрема, на вдосконалення системи контролю та обліку відповідно до сучасних тенденцій у фінансовому управлінні. Загальний висновок роботи підкреслює необхідність постійного удосконалення систем обліку та контролю для забезпечення ефективного та економічного використання бюджетних ресурсів бюджетною установою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко Н. В., Колесніченко А. С. Нормативно-правове забезпечення регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах. *Соціально-економічний розвиток України: проблеми та перспективи : кол. монографія / За ред. О.В. Манойленко.* Харків : НТУ «ХПІ», 2015. С. 51-62.
2. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013. 264 с.
3. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. К. : Центр уч. л-ри, 2009. 288 с.
4. Бенько І.Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. *Інноваційна економіка.* 2012. № 10 (36). С. 272 – 276.
5. Бонарев В.В. видатки бюджетної установи як економічна категорія і об'єкт обліку. *The XVI International Scientific and Practical Conference «Innovative trends of science and practice, tasks and ways to solve them»*, April 26 – 29, 2022, Athens, Greece. 2022. С. 114-120.
6. Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ. *Мукачівський державний університет. Серія: Економіка і суспільство.* 2017. Випуск 8. С. 716-722.
7. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 31.01.2023).
8. Гільorme Т.В., Ленъ А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. *Економіка і суспільство.* 2017. Вип. 10. С. 722-729.
9. Іваськевич Х. І. Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ в Україні. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». - Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2019. 234 с.

10. Карпенко Н. Г., Аранчій Я.С. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2013. Випуск 1(6). Том. 3. С.154-158.
11. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р. №158-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/17381979> (дата звернення: 31.01.2023).
12. Лиско Н. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2011. № 130. С. 57-58.
13. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550> (дата звернення: 31.01.2023).
14. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. К.: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.
15. Міністерство фінансів України. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі. 2023. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 31.01.2023).
16. Озеран В. О., Кицай І. С. Законодавче та нормативно-правове регулювання обліку і звітності в бюджетних установах. *Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту: Економічні науки. Хмельницький*, 2018. №12. С. 178-187.
17. Офіційний веб-сайт Сумського НАУ. URL: <https://snau.edu.ua/> (дата звернення: 31.01.2023).
18. Петрова Л.С., Міняйлик В.В. Особливості бухгалтерського обліку доходів і видатків у бюджетних установах та основні напрямки його вдосконалення.

VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті» (5-9 грудня 2016р.). Одеса. 2016. С.73-75.

19. Пігош В.А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект. *Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”*. 2014. Випуск 11. Ч. 2. С. 278- 287.

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV ВР, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 31.01.2023).

21. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства Фінансів України від 02.09.2014 р. №879 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 31.01.2023).

22. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства Фінансів України від 08.09.2017 п. №755 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>. 39 (дата звернення: 31.01.2023).

23. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства Фінансів України від 29.06.2017 №604 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17> (дата звернення: 31.01.2023).

24. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 31.01.2023).

25. Свірко С. В., Самчик М. Ю. Самчик Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1 (36). С. 221-246.

26. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2015 р. №1219 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16> (дата звернення: 31.01.2023).

27. Тополенко Н.М. Актуальні проблеми обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних органів. *Ефективна економіка*. 2010. №8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2010_8_3 (дата звернення: 31.01.2023).

28. Фаріон А. І. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору. 2016. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/17339/1/НОРМАТИВНОПРАВОВЕ%20ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ%20ВЕДЕННЯ%20БУХГАЛТЕРСЬКОГО%20ОБЛІКУ.pdf> (дата звернення: 31.01.2023).

29. Хорунжак Н.М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 232 с.

30. Bondarenko S., Halachenko O., Shmorgun L., Volokhova I., Khomutenko A., Krainov V. The Effectiveness of Network Systems in Providing Project Maturity of Public Management, *TEM Journal*, 2021, vol. 10, no.1, pp. 358-367. DOI: 10.18421/TEM101-34 (дата звернення: 31.01.2023).

31. Elhennawy E.M. The Impact of Corporate Governance on the Value of the Company in the Egyptian Stock Market. *Business Ethics and Leadership*, 2019, 3(4), 81-90. URL: [http://doi.org/10.21272/bel.3\(4\).81-90.2019](http://doi.org/10.21272/bel.3(4).81-90.2019) (дата звернення: 31.01.2023).

32. Goode M., Malik A. Beyond budgeting: the way forward?, *Pakistan Journal of Social Sciences*, 2011, vol. 31, no. 2, pp. 207-214.

33. Horngren C. Cost and management accounting: Yesterday and today, *Journal of Management Accounting Research*, 1989, vol. 1, pp. 21-32.

34. Ivanchenkova L., Tkachuk H., Skliar L., Holynska O., Stasiukova K., Tomchuk Y. Improving the Internal Financial Control of Expenditures of the Budgetary Institution under the Influence of the Crisis Caused by COVID-19. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 2021, № 9, pp. 1067-1084. URL: 10.13189/ujaf.2021.090517 (дата звернення: 31.01.2023).
35. Kae H. C., Hak C. L., Ku H. J. Korean Management: Global Strategy and Cultural Transformation. Berlin and New York: Walter de Gruyter, 1997.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А



Рисунок А1 – Організаційно-методичні підходи до нормативно-правового регулювання обліку і контролю видатків бюджетної установи

Джерело: сформовано автором на основі джерел: [1; 12] .

ДОДАТОК Б

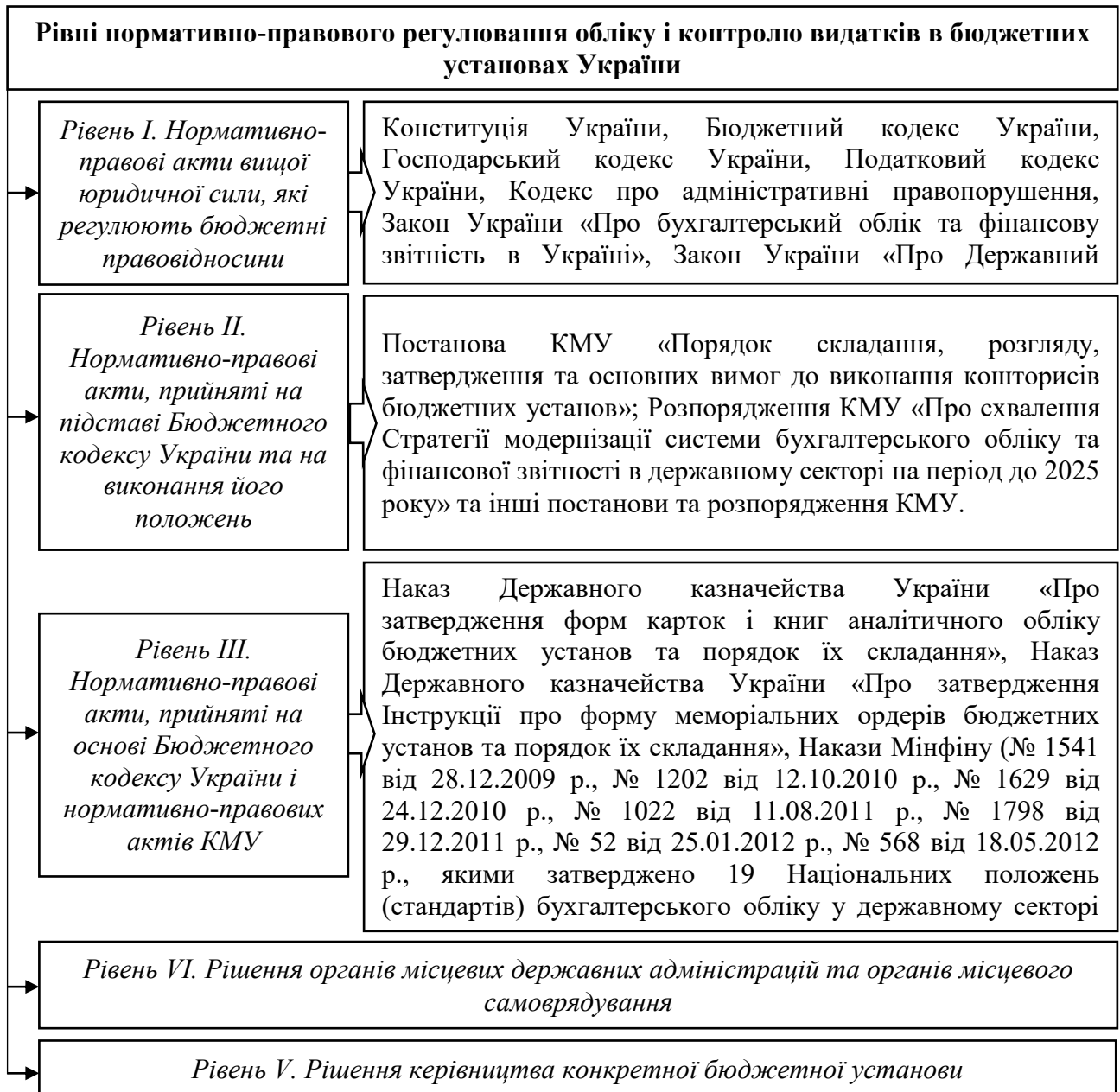


Рисунок А2 – Рівні нормативно-правового регулювання обліку і контролю видатків в бюджетних установах України

Джерело: сформовано автором на основі джерел: [7; 15; 20; 25] .

ДОДАТОК В

Таблиця А1. – Основні трактування поняття «видатки бюджетної установи»

Науковці	Сутність поняття
Бюджетний кодекс України [7]	кошти, які скеровані на реалізацію програм та заходів, які визначені відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: придбання цінних паперів; надання кредитів з бюджету; погашення боргу; розміщення бюджетних коштів на депозитах; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.
Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. [6]	даний термін застосовується для найменування тих розподільних відносин, котрі взаємопов'язані із застосуванням централізованого грошового фонду держави, які реалізуються на стадії розподілу ВВП, відзначаються одностороннім рухом грошових коштів і не обмінюються на відповідні еквіваленти.
Свірко С.В. [25, с.472].	- загальна сума використаних фінансових ресурсів за певний період для асекурації господарської діяльності бюджетної установи; - витрати, які здійснює бюджетна установа для власного утримання та реалізації власних функцій.
Атамас П.Й. [3], Тополєнко Н.М. [27], Іваськевич Х.І. [9].	- сума коштів, застосовуваних бюджетною установою у ході виконання господарської діяльності в межах сум, які визначені кошторисом доходів і видатків; - показник фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, котрий відзначається, як база для встановлення результатів виконання кошторису доходів і видатків та його аналізу для встановлення внутрішніх резервів.
Карпенко Н.Г., Аранчій Я.С. [10, с.155].	- витрати, здійснені установою на забезпечення виконання своїх функцій та підтверджені відповідно оформленими документами; - централізовані видатки, які проводяться за рахунок коштів відповідного бюджету, де дані прямі цільові витрати держави асекурують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, які взаємопов'язані з розподілом і перерозподілом національного доходу.
Артюх О.В., Максімова В.Ф. та Черкашина Т.В. [2, с.29].	- державні платежі, які не підлягають поверненню, оскільки бувають відплатними, тобто проведеними в обмін на товар чи послугу, чи невідплатними (односторонніми); - інструмент здобуття вищого критерію справедливості у розподілі державних благ для здобуття граничного рівня добробуту для кожного члена суспільства.

Джерело: сформовано автором на основі джерел: [2; 3; 6; 7; 9; 10; 25; 27].

ДОДАТОК Г

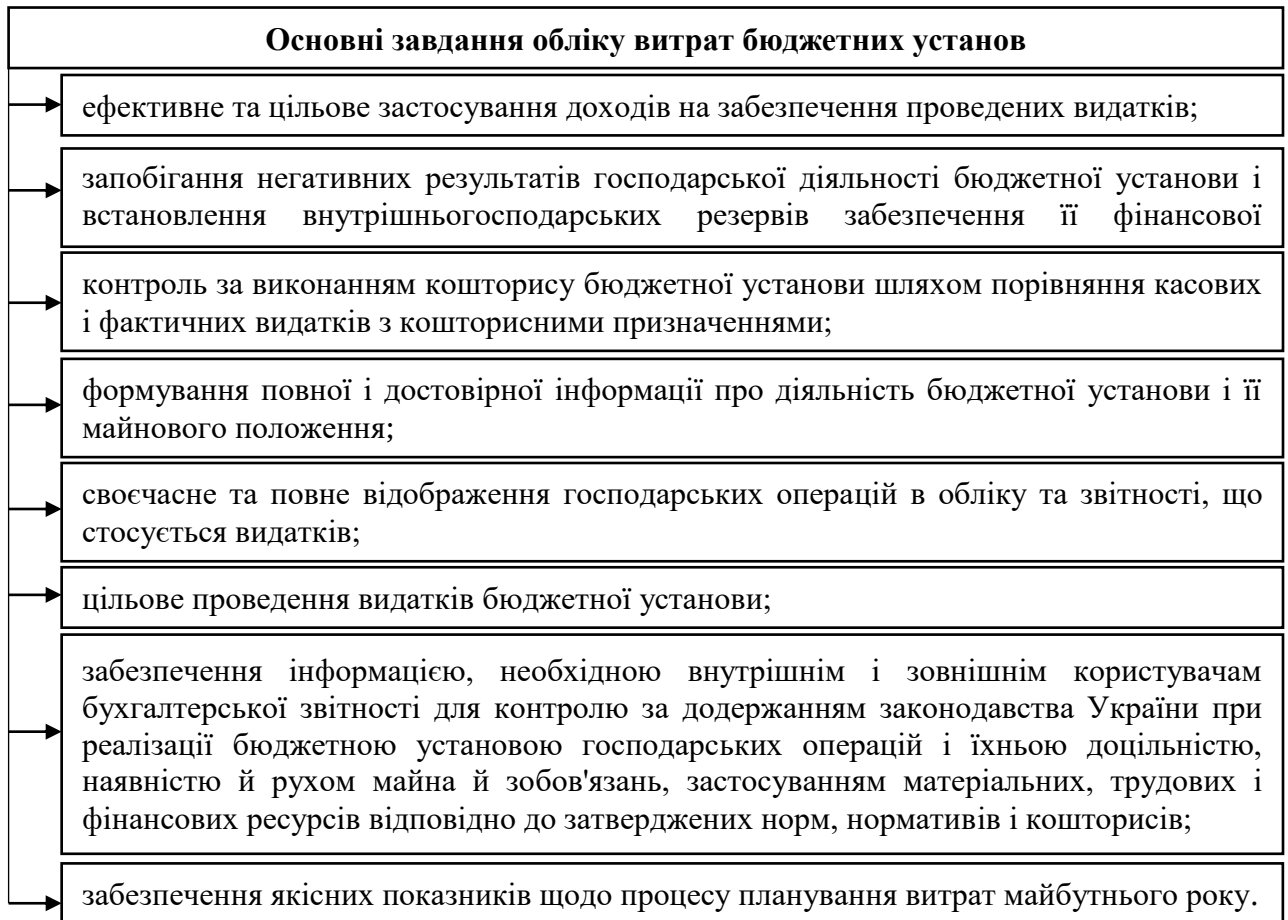


Рисунок А3 – Основні завдання обліку витрат бюджетних установ

Джерело: сформовано автором на основі джерел: [5; 18].