

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: «Теоретико-методичні та практичні основи
облікового відображення та державного фінансового аудиту
витрат за обмінними операціями закладу освіти»**

Виконала:

Мельник Вікторія Юрївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Олександр Володимирович
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Руденко Сергій Валентинович
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Державного біотехнологічного університету
м. Харків

Суми – 2024

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » листопада

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2023 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Мельник Вікторії Юріївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: «Теоретико-методичні та практичні основи облікового відображення та державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями закладу освіти».

2. База практичного дослідження:

Комунальна установа Сумська загальноосвітня школа № 27, м. Суми

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

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

затверджена наказом по університету від 23.11. 2023 р. № 3603-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 12 грудня 2024 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

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

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

дослідити понятійну сутність категорії «витрати за обмінними операціями», як об'єкта обліку; вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження; провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження; навести організаційно – економічну характеристику досліджуваної установи; розкрити стан організації обліку і контролю витрат за обмінними операціями; визначити особливості методики обліку та державного фінансового аудиту, внутрішнього контролю витрат за обмінними операціями закладу освіти; надати пропозиції щодо вдосконалення обліку та державного фінансового аудиту, внутрішнього контролю витрат за обмінними операціями закладу освіти; сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2023 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 2023 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2023 р. - січень 2024 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	лютий-липень 2024 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2024 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	жовтень-листопад 2024 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	листопад 2024 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	02-10 грудня 2024 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	05-12 грудня 2024 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	12 грудня 2024 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	05-15 грудня 2024 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	16-17 грудня 2024 р.	

Здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем

Вікторія МЕЛЬНИК

Керівник роботи

Олександр НАЗАРЕНКО

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНИК

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і менеджменту

Світлана ЛУКАШ

АНОТАЦІЯ

Мельник В.Ю. Теоретико-методичні та практичні основи облікового відображення та державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями закладу освіти – Рукопис

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

Кваліфікаційна робота присвячена обліковому відображенню та державному фінансовому аудиту витрат за обмінними операціями закладу освіти та пошуку шляхів удосконалення на базі практичного дослідження Комунальної установи Сумської ЗОШ I-III ступенів №27, м. Суми.

У кваліфікаційній роботі представлено теоретико-методичне узагальнення, визначено практичні аспекти та шляхи вдосконалення організації обліку і державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями закладів освіти в умовах сьогодення.

Якісно побудоване облікове супроводження витрат за обмінними операціями закладами освіти виступає вагомим інформаційним джерелом обліково-економічної, фінансової, управлінської інформації, що уможливлює організацію державного фінансового аудиту за їх формуванням та використанням.

Удосконалено організацію обліку доходів та витрат шляхом впровадження: електронного графіку документообігу, що дасть змогу покращити взаємодію між працівниками під час дистанційної роботи, уточненого документообігу первинних документів, котрий чітко відобразить у організації обліку відповідальних осіб щодо подання, заповнення первинних документів та відображення їх у облікових регістрах, згрупування доходів та видатків відповідно до джерела надходжень та економічної класифікації дозволить побачити картину в цілому по наявних коштах які можна використати;

Запропоновано удосконалення внутрішнього контролю доходів та витрат шляхом створення плану, анкети, програми перевірки та відповідних робочих документів, що дає змогу охопити всі аспекти обліку доходів та видатків бюджетної установи, дослідити правильність заповнення документів, їх актуальність відповідно до законодавства, вірного відображення доходів та витрат у облікових регістрах та фінансовій звітності, вчасно виявити порушення,

провести якісну перевірку та оптимізувати прийняття управлінських рішень стосовно виконання державних функцій установою.

Досліджено взаємодію між зовнішніми аудиторами та внутрішнім контролем, при цьому важливо забезпечити координацію між ними, уникати дублювання, підвищувати якість перевірок та обмінюватися ключовою інформацією та результатами, де зовнішні аудитори можуть надавати рекомендації щодо покращення внутрішнього контролю, а працівники служби внутрішнього контролю повинні здійснювати постійний моніторинг.

Модернізовано електронну систему контролю та аудиту, де використання автоматизованих систем аудиту та внутрішнього контролю, таких як електронні системи фінансового обліку та моніторингу (ERP-системи), дозволяє знизити ризик помилок, прискорити процес перевірки та забезпечити прозорість.

Розглянуту можливість поліпшення знань та професіоналізму бухгалтерів шляхом регулярного навчання та підвищення кваліфікації, які є важливим фактором забезпечення належного виконання роботи та впровадження нових методів аудиту.

Ключові слова: асигнування, бюджетні установи, витрати, державний фінансовий аудит, звітність, кошторис, облік, обмінні операції.

ABSTRACTS

Melnyk V. Theoretical, methodological and practical bases of accounting reflection and state financial audit of expenses for exchange operations of an educational institution - Manuscript

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

The qualification work is devoted to the accounting reflection and state financial audit of the costs of exchange transactions of an educational institution and the search for ways to improve on the basis of a practical study of the Municipal Institution of Sumy Secondary School №27, Sumy.

The qualification work presents a theoretical and methodological generalization, identifies practical aspects and ways to improve the organization of accounting and state financial audit of expenses for exchange transactions of educational institutions in today's conditions.

Qualitatively constructed accounting support of expenses on exchange transactions by educational institutions is a significant information source of accounting, economic, financial, and management information, which makes it possible to organize the state financial audit of their formation and use.

The organization of income and expenditure accounting has been improved by introducing: an electronic workflow schedule that will improve the interaction between employees during remote work, a clarified workflow of primary documents, which will clearly reflect in the organization of accounting the responsible persons for submitting, filling out primary documents and reflecting them in accounting registers, grouping of income and expenditure according to the source of income and economic classification will allow you to see the whole picture of available funds that can be used.

Improvement of internal control of revenues and expenditures by creating a plan, questionnaire, inspection program and relevant working documents is proposed, which allows to cover all aspects of accounting for revenues and expenditures of a budgetary institution, to investigate the correctness of filling out documents, their relevance in accordance with the law, correct reflection of revenues and expenditures in accounting registers and financial statements, timely detection of violations, conducting a qualitative audit and optimizing management decision-making regarding the performance of public functions in the

The interaction between external auditors and internal control was studied, and it is important to ensure coordination between them, avoid duplication, improve the quality of inspections and exchange key information and results, where external auditors can provide recommendations for improving internal control, and internal control employees should carry out continuous monitoring.

Modernized the electronic control and audit system, where the use of automated audit and internal control systems, such as electronic financial accounting and monitoring systems (ERP systems), reduces the risk of errors, speeds up the audit process and ensures transparency.

The author considers the possibilities of improving the knowledge and professionalism of accountants through regular training and professional development, which is an important factor in ensuring proper performance and implementation of new audit methods.

Keywords: appropriations, budgetary institutions, expenditures, state financial audit, reporting, estimates, accounting, exchange operations.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ І МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ.....	11
1.1 Економічна сутність, поняття та класифікація витрат за обмінними операціями бюджетних установ.....	11
1.2 Нормативне регулювання витрат за обмінними операціями бюджетних уста- нов.....	16
1.3 Організаційно-методичне забезпечення обліку витрат за обмінними операціями бюджетних установ.....	22
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ В КОМУНАЛЬНІЙ УСТАНОВІ СУМСЬКА ЗАГАЛЬНООСВІТНЯ ШКОЛА І-ІІІ СТУПЕНІВ № 27, м. СУМИ.....	29
2.1 Організаційно-економічна характеристика установи.....	29
2.2 Організація та облік витрат за обмінними операціями в установі	34
2.3 Удосконалення організації обліку витрат за обмінними операціями в комунальній установі.....	48
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ В ДОСЛІДЖУВАНІЙ УСТАНОВІ.....	55
3.1 Поняття та методики внутрішнього контролю та державного фінансового аудиту установи.....	55
3.2 Практичні аспекти державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями в закладі освіти.....	66
3.3 Удосконалення методики державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю установи	74
ВИСНОВОК.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	83
ДОДАТКИ.....	88

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Вірна організація обліку та внутрішнього аудиту доходів та видатків є досить важливою складовою в управлінні бюджетною установою. Доходи та видатки бюджетної установи є важливими показниками існування установи та її функціонування. Бюджетні установи отримують витрати з бюджету для досягнення своїх цілей і мають можливість отримувати дохід в результаті господарської діяльності. Тож виникає необхідність коректної організації обліку доходів та видатків, що сприяє оптимізації прийняття управлінських рішень, а також організацію відповідного внутрішнього аудиту (контролю), для законності, достовірності та повноти відображення показників діяльності установи у фінансових звітах.

Розгляду питань щодо організації обліку та внутрішнього аудиту доходів та видатків сприяли роботи вчених: Глух М., Ковалко Н. [2], Драгоман А. В. [3], Заросило А. [4], Журавка Ф., Кравченко О., Овчарова Н. [35], Карпенко Н. Г., Аранчій Я.С. [5], Кемарська Л.Г. [6], Лондаренко О. О.[7], Марущак Л. І., Павликівської О.І. [15], Машаріпов О., Хамідова З., Турсункулова Г., Азізов О. [33], Соловійова Н. [32], Сушко Н.І [28], Черкашина Т.В [30].

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми «Теоретико-методичні та практичні основи облікового відображення та державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями закладу освіти» (номер державної реєстрації 0122U001378).

Мета та завдання роботи. Метою кваліфікаційної роботи є розробка пропозицій щодо удосконалення організації обліку та державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями закладу освіти Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа І-ІІІ ступенів № 27, м. Суми.

Задля реалізації мети роботи виникла необхідність постановки і розв'язання наступного комплексу завдань:

- дослідити поняття «витрати за обмінними операціями» та «державного фінансового аудиту»;
- узагальнити теоретичні основи доходів та витрат бюджетних установ;
- дослідити організацію обліку доходів та витрат бюджетних установ;
- показати організацію обліку та документування доходів та витрат на прикладі Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми;
- провести внутрішню перевірку обліку доходів та витрат Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми;
- надати форми для удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю доходів та витрат Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми;
- дослідити організацію державного фінансового аудиту Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та фінансового аудиту витрат за обмінними операціями Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми.

Предметом дослідження є теоретико - методичні підходи щодо організації обліку та контролю доходів та витрат бюджетної установи.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, інтернет - ресурси, а також дані обліку і звітності Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми.

Основний науковий результат роботи полягає у наступному:

- удосконалено організацію обліку доходів та витрат шляхом впровадження: електронного графіку документообігу, що дасть змогу покращити взаємодію між працівниками під час дистанційної роботи, уточненого документообігу первинних документів, котрий чітко відобразить у організації обліку відповідальних осіб щодо подання, заповнення первинних документів та відображення їх у облікових регістрах, згрупування доходів та видатків відповідно

до джерела надходжень та економічної класифікації видатків бюджету дозволить побачити картину в цілому по наявних коштах які можна використати;

- запропоновано удосконалення внутрішнього контролю доходів та витрат шляхом створення плану, анкети, програми перевірки та відповідних робочих документів, що дає змогу охопити всі аспекти обліку доходів та видатків бюджетної установи, дослідити правильність заповнення документів, їх актуальність відповідно до законодавства, вірного відображення доходів та витрат у облікових регістрах та фінансовій звітності, вчасно виявити порушення, провести якісну перевірку та оптимізувати прийняття управлінських рішень стосовно виконання державних функцій установою;

- досліджено взаємодію між зовнішніми аудиторами та внутрішнім контролем, при цьому важливо забезпечити координацію між зовнішнім аудитом та внутрішнім контролем, уникати дублювання перевірок, підвищувати якість перевірок та обмінюватися ключовою інформацією та результатами., де зовнішні аудитори можуть надавати рекомендації щодо покращення внутрішнього контролю, а працівники служби внутрішнього контролю повинні здійснювати постійний моніторинг;

- модернізовано електронну систему контролю та аудиту, де використання автоматизованих систем аудиту та внутрішнього контролю, таких як електронні системи фінансового обліку та моніторингу (ERP-системи), дозволяє знизити ризик помилок, прискорити процес перевірки та забезпечити прозорість. Також впровадження електронного документообігу та систем збору, обробки та аналізу фінансової інформації значно підвищує ефективність внутрішнього контролю та зменшує потенціал для помилок і маніпуляцій;

- розглянуто можливості поліпшення знань та професіоналізму бухгалтерів шляхом регулярного навчання та підвищення кваліфікації, які є важливим фактором забезпечення належного виконання роботи та впровадження нових методів аудиту.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, які пов'язані з вдосконаленням процесу організації обліку та

внутрішнього аудиту доходів та витрат Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми. Впровадження практичних рекомендацій у діяльність досліджуваного підприємства, дозволить підвищити ефективність обліку, державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю доходів та витрат в установі.

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові методи: групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, графічні методи.

Апробація результатів дослідження.

Основні положення та висновки роботи доповідалися, обговорювалися і отримали позитивну оцінку на двох Науково-практичних конференціях : Особливості облікового відображення витрат за обмінними операціями в закладах освіти: матеріали VIII Міжнародної Науково-практичної конференції «Управління розвитком соціально - економічних систем» (Державний біотехнологічний університет, м. Харків, 21-22 березня 2024 р.). Функціонування та розвиток аудиту витрат за обмінними операціями в закладах освіти: вітчизняний досвід та світові тенденції : матеріали III Міжнародної Науково - практичної конференції «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (СНАУ, м. Суми, 19 листопада 2024 року).

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи виконаний на 68 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 12 рисунків та 16 таблиць. Список використаних джерел складається із 35 найменувань. Робота містить 5 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ І МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

1.1 Економічна сутність, поняття та класифікація витрат за обмінними операціями бюджетних установ

Для кожного суб'єкта господарювання, незалежно від його галузі, географічного розташування, виду діяльності, розміру чи системи оподаткування, доходи та видатки є ключовими показниками його діяльності. Бюджетні установи не є винятком.

Відповідно до Бюджетного кодексу, доходи бюджету - це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ).

Основні аспекти щодо класифікації, визнання та оцінки доходів висвітлені в НП(С)БОДС 124 «Доходи», згідно з ким діє класифікація доходів за ознакою порядку отримання доходів: як результат обмінних чи необмінних операцій. Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціями в національних стандартах відповідає нормам міжнародних стандартів.

Основним джерелом доходів для органів державної влади є бюджетні асигнування. Бюджетні асигнування - це максимальний обсяг фінансування з бюджету на певний рік з розбивкою по кварталах, зазначений у річному розписі доходів і видатків відповідних бюджетів та в кошторисі доходів і видатків установи. [1].

Таким чином, доходи бюджетної установи мають велике значення для її діяльності, оскільки є основою, на якій бюджетна установа виконує свої функції.

Видатки бюджетної установи визначають раціональність використання коштів, отриманих з бюджету, аналізують ефективність її діяльності та

дозволяють знайти резерви економії. Розпорядники коштів здійснюють видатки відповідно до визначених цілей та в процесі виконання заходів, передбачених бюджетом. Виконання бюджетними установами своїх функцій з наданням відповідних послуг призводить до накопичення витрат, а зіставлення з доходами характеризує результати виконання кошторису за рік.

Згідно з Бюджетним кодексом, бюджетні витрати включають в себе витрати бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргів, розміщення бюджетних коштів на депозитах, покупку цінних паперів. Також існує поняття бюджетних витрат, пов'язаних з бізнесом, що фінансується з бюджету. Бюджетні витрати-це кошти, що виділяються на реалізацію програм і заходів, передбачених у відповідному бюджеті [1]. Саме там ви можете ознайомитися з поняттям витрат як бюджетної та правової категорії. Підхід до визначення суті поняття витрат бюджетних установ різними вченими наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 - Підходи до визначення сутності поняття «видатки бюджетних установ».

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Карпенко Н. Г. [5]	Видатки - витрати, здійснені установою на забезпечення виконання своїх функцій та підтверджені відповідно оформленими документами.
2.	Аранчій Я.С [5] .	Видатки - кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом.
3.	Павликівська О.І. [12]	Видатки - це витрати., які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій, у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів., за нарахованою і несплаченою заробітною платою та стипендіями тощо, тобто під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню
4.	Лондаренко О. О. [7]	Видатки бюджетних установ - централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування.
5.	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [27]	Витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вибуття або розподілення власником).

Джерело : узагальнено автором

Незважаючи на різні підходи до трактування, науковці здебільшого визначають, що видатки здійснюються бюджетними установами задля виконання своїх функцій.

Витрати СДС, відповідно до «НП(С)БОДС 135 «Витрати»», аналогічно як і доходи, класифікуються як витрати за обмінними операціями та необмінними операціями і подані на рисунку 1.1.

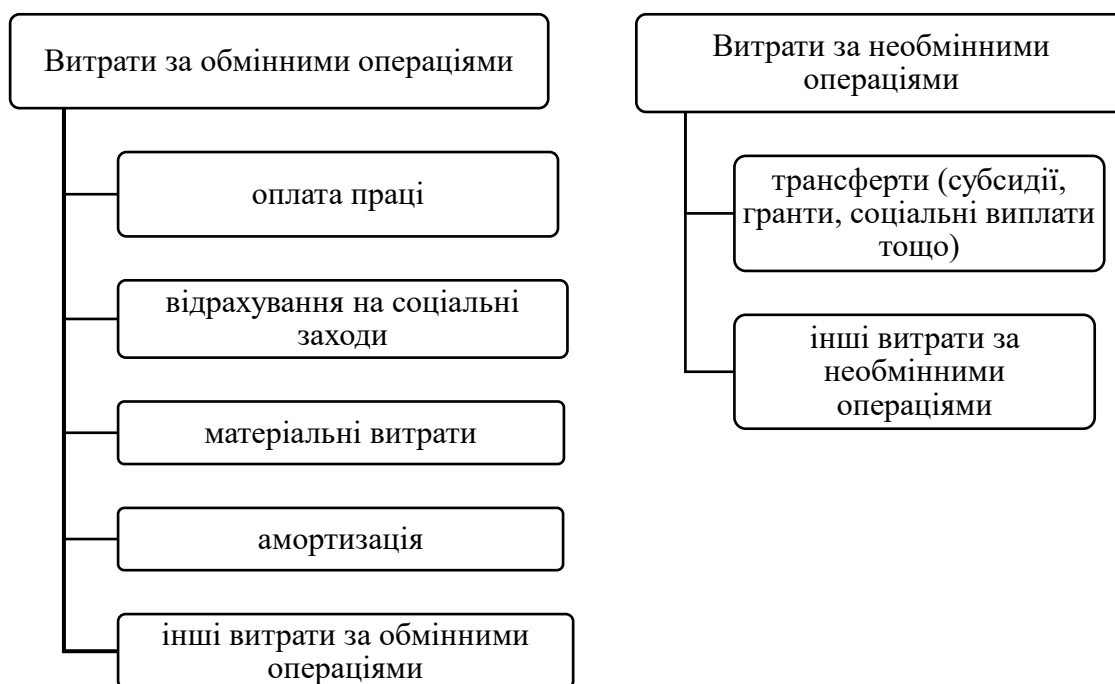


Рисунок 1.1 - Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями
Джерело: узагальнено автором

Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат:

- Оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- Відрахування на соціальні заходи;
- Матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- Амортизаційні витрати;

- Фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- Інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за необмінними операціями включають такі елементи витрат:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);
- інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо).

Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:

1. Витрати, пов'язані з реалізацією суб'єктами державного сектору передбачених законодавством повноважень або передачею активів, послуг (робіт) для здійснення заходів, передбачених Законом України про Державний бюджет (рішеннями місцевих рад), які не належать до основної діяльності, що фінансується за рахунок бюджетних асигнувань. Вони визнаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань..

2. Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) для отримання бюджетною установою власних надходжень від плати за послуги, що надаються нею згідно з основною та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу, або за умовами договору та на дату балансу, якщо результат таких операцій може бути достовірно визначений, або виходячи з умов договору та Дохід від надання послуг (виконання робіт) визнається виходячи зі ступеня завершеності операції.

3. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору як витрати (визнаються як зобов'язання) у тому звітному періоді, в якому вони були понесені.

4. Інші витрати за обмінними операціями визнаються згідно з процедурами, викладеними у відповідних національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Витрати, пов'язані з необмінними операціями, визнаються одночасно з вибуттям активу (коштів, товарів, робіт або послуг). Таке вибуття призводить до зменшення майбутніх економічних вигод та/або потенційної корисності, пов'язаних з використанням відповідного активу, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Сутність витрат за обмінними операціями бюджетних установ спрямована на забезпеченні функціонування державних та комунальних установ, які реалізують суспільно важливі послуги (такі як охорона здоров'я, освіта та соціальний захист), шляхом обміну ресурсами з іншими економічними суб'єктами. Ці видатки є важливим елементом підтримки діяльності в установи та виконання ними суспільних функцій.

Однією з особливостей витрат за обмінними операціями є цільове використання коштів. Свої витрати установи здійснюють згідно затверджених кошторисів, які містять перелік необхідних товарів, робіт і послуг, спрямованих на досягнення поставлених цілей.

Витрати за обмінними операціями мають бути прозорими та підконтрольними, оскільки бюджетні установи використовують державні кошти. Усі обмінні операції обліковуються з відповідним оформленням документів, що забезпечує дотримання принципів ефективності, результативності та економічності використання бюджетних коштів.

Об'єктами обліку можуть бути місця утворення витрат — структурні підрозділи установ, види однорідних послуг, яких вони надають, програми, проекти та напрями діяльності бюджетних установ, види та етапи роботи, які виконують бюджетні установи.

Основними завданнями обліку витрат є:

- правильне відображення їх в обліку і своєчасне документальне оформлення;

- формування повної і достовірної інформації про діяльність бюджетної установи і її майнового положення;
- забезпечення якісних показників щодо процесу планування витрат майбутнього року;
- надання зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам чіткої і достовірної інформації для прийняття рішень;
- запобігання негативних результатів господарської діяльності бюджетної установи і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості.

Як бачимо, основним завданням обліку витрат є формування чіткої, достовірної та такої, що відповідає вимогам законодавства, повної інформації про стан установи, своєчасне надання її зацікавленим внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень, забезпечення якісних показників для планування видатків на наступний рік та здійснення моніторингу діяльності установи, своєчасно запобігати потенційним загрозам, звертаючи особливу увагу на можливості та переваги.

1.2 Нормативне регулювання витрат за обмінними операціями бюджетних установ

Система бухгалтерського обліку та державного фінансового контролю витрат в наш час не може повноцінно існувати без відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося протягом останніх двох десятиліть і перебуває в процесі постійних змін, зумовлених політичними, економічними, соціальними, інтеграційними, суспільними та іншими факторами.

Дослідженнями питання нормативно-правового забезпечення обліку та контролю в Україні займалися вчені, роботи яких значною мірою стосуються стандартизації обліку витрат і забезпечення їх прозорості згідно з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку (НП(С)БОДС 135 «Витрати») [26], що забезпечують структуроване відображення витрат в обліку державних

установ. Зазначені вчені акцентували на важливості належного бюджетного фінансування як головного джерела для виконання державних програм, зокрема в соціально-культурній та оборонній сферах. Наприклад, Олександр Дем'янович Василик розглядав бюджетне фінансування як механізм надання фінансових ресурсів державним установам на безповоротній основі, що забезпечує стабільну підтримку для їх діяльності та реалізації державних завдань.

Крім того, він обговорював аспекти бухгалтерського обліку витрат за обмінними операціями, зокрема, з точки зору нормативно-правового забезпечення, яке регулюється такими документами, як Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати». Ці положення визначають критерії обмінних і необмінних операцій, що є важливими для розуміння та класифікації доходів та витрат бюджетних установ.

Бюджетні установи в процесі своєї діяльності керуються різними законодавчими актами, починаючи від загальногосподарських нормативних документів, прийняття яких здійснюється Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України та іншими міністерствами, і закінчуючи робочими документами самої установи.

Законодавчо-нормативне регулювання витрат за обмінними операціями бюджетних установ в Україні є багатоступеневим процесом, що включає основні закони, кодекси, постанови та інструкції, які визначають правила, обмеження та процедури витрачання державних коштів. Таке регулювання спрямоване на забезпечення ефективного, прозорого та контрольованого використання бюджетних коштів (таблиця 1.2.).

Бюджетний кодекс України є основним законодавчим актом, що визначає бюджетний процес, включаючи правила та принципи використання бюджетних коштів. Він встановлює поняття "бюджетні витрати", принципи їх планування, обліку та звітності. Також кодекс зобов'язує бюджетні установи витрачати кошти за затвердженим кошторисом, що гарантує цільове використання фінансування.

Таблиця 1.2 - Нормативні документи щодо організації обліку та витрат бюджетних установ

Кодекси	Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України
Закони України	«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
Постанови Кабінету Міністрів України	«Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» «Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності»
Накази Міністерства фінансів України	- НП(С)БОДС 135 «Витрати»; - «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету»; - «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно - правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ»; - «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»; - «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»; - «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»; - «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»; - Методичні рекомендації щодо облікової політики для суб'єктів державного сектору; - «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»»; - «Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів»; - «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» - «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами».

Джерело : узагальнено автором

Бюджетний кодекс забезпечує чіткий контроль за витратами та передбачає відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Міністерство фінансів видає накази, що регулюють облік та звітність за витратами бюджетних установ, у тому числі за обмінними операціями. Це дозволяє уніфікувати та стандартизувати методи обліку, роблячи їх прозорими та підконтрольними. Встановлюють порядок планування, затвердження і виконання кошторисів бюджетних установ, де чітко прописано допустимі витрати і вимоги до їх обліку.

Головним нормативно-правовим документом, на підставі якого здійснюється облік у бюджетних установах, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV [15]. Даний Закон встановлює правові принципи регулювання, організації та проведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Він визначає правила обліку, що застосовуються до витрат за обмінними операціями.

Всі питання, що виникають у процесі обліку витрат, регламентуються НП(С)БО 135 «Витрати» [13]. Цей стандарт містить інформацію щодо методологічних засад формування в бухгалтерському обліку даних щодо витрат від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору, щодо класифікації витрат та їх визнання й оцінки.

Не менш важливими нормативно-правовими документами, що визначають основні засади нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетних установах, є постанова Кабінету Міністрів України №59 від 26 січня 2011 року, яке визначає функціональні обов'язки та завдання бухгалтерської служби бюджетної установи, а також повноваження її керівника, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, які встановлюють склад, форми, принципи складання та подання фінансової звітності в державному секторі, а також загальні вимоги до визнання та розкриття її елементів.

Важливим значенням для бухгалтерського обліку слугують національні та міжнародні стандарти (НСБО та МСБО для державного сектору), які є нормативною базою для забезпечення прозорості, порівнянності та якості фінансової звітності установ державного сектору. Вони використовуються для

організації обліку, складання звітності та впровадження сучасних методів управління фінансами в державних органах. Співставність національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору представлено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 - Порівняння Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Державному секторі (НП(с)БОДС), які відповідають Міжнародним стандартам в державному секторі (МСБОДС)

№	Номер і назва НП(с)БОДС	Номер і назва МСБОДС
1	2	3
1	101 «Подання фінансової звітності»	МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»
		МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів»
		МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»
		МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
2	102 «Консолідована фінансова звітність»	МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»
		МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
		МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
3	103 «Фінансова звітність за сегментами»	МСБОДС 18 «Звітність за сегментами»
4	104 «Події після дати звітності»	МСБОДС 14 «Події після дати звітності»
5	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	МСБОДС 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
6	121 «Основні засоби»	МСБОДС 17 «Основні засоби»
7	122 «Нематеріальні активи»	
8	123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
9	124 «Доходи»	МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну»
		МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»
10	125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
11	126 «Оренда»	МСБОДС 13 «Оренда»
12	127 «Зменшення корисності активів»	МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти»
		МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
13	128 «Зобов'язання»	МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
14	129 «Інвестиційна нерухомість»	МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»
15	130 «Вплив змін валютних курсів»	МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів»
16	131 «Будівельні контракти»	МСБОДС 11 «Будівельні контракти»
17	132 «Виплати працівникам»	МСБОДС 25 «Виплати працівникам»
18	133 «Фінансові інвестиції»	МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»
19	134 «Фінансові інструменти»	МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
20	135 «Витрати»	МСБОДС 5 «Витрати на позики»
		МСБОДС 12 «Запаси»

Джерело : узагальнено автором

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Державному секторі відповідають вимогам Міжнародним стандартів в державному секторі з урахуванням соціально-економічного розвитку країни та особливостей її національного бюджетного законодавства. Узгодженість НП(с)БОДС з МСБОДС дозволяє розуміти національну фінансову звітність установ державного сектору не лише резидентами, а й нерезидентами.

Таким чином, на різних рівнях нормативно - правового регулювання ведення обліку бюджетних установ застосовуються різні законодавчі акти. На першому рівні знаходиться Бюджетний кодекс України, а також діють норми Кодексу про адміністративні правопорушення, Господарського, Податкового та інших кодексів України. На другому рівні Державним казначейством України визначається порядок ведення обліку та складання звітності, виконання бюджетів та розрахункових операцій бюджетних установ. Третій – накази, посадові інструкції, розпорядження керівництва, тобто це повноваження керівництва бюджетної установи.

1.3 Організаційно-методичне забезпечення обліку витрат за обмінними операціями бюджетних установ

Організаційно-методичне забезпечення обліку витрат за обмінними операціями є суттєвим елементом управління фінансами державного сектору. Воно включає комплекс нормативно-правових, методичних та організаційних заходів, які забезпечують достовірне та своєчасне відображення витрат, пов'язаних із обмінними операціями.

В державних установах видатки обліковуються відповідно до бюджетної класифікації, яка встановлена Бюджетним кодексом та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету.

Безпосереднє визначення видатків регулюється Бюджетним кодексом України, згідно якого під видатками бюджету розуміють кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Отже, видатки - це фактично витрати, які необхідні для виконання установою покладених на неї функцій [31].

Чинні нормативні документи визначають класифікацію видатків за ознаками в залежності від джерел покриття видатків та залежно від стадії руху бюджетних коштів установи.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» замінює термін «видатки» на «витрати». Їх поділяють на дві групи: за обмінними операціями та за необмінними операціями.

Економічний зміст фінансово-господарської діяльності бюджетних установ відображається в первинних бухгалтерських документах, оформлених належним чином відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Міністерством фінансів України 24.05.1995 р. за № 88 з подальшими змінами і доповненнями.

Усі первинні документи передаються до бухгалтерії установи у чітко визначений час згідно з графіком документообігу, де вони ретельно перевіряються. Первинні облікові документи, які пройшли перевірку та обробку,

систематизуються в певному порядку за допомогою облікових реєстрів і складають форму бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку в бюджетних установах - це постійна система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) чітко встановленої форми і змісту, призначених для реєстрації руху господарських засобів, їх джерел, процесу господарської діяльності та її результатів, а також способи і технічні засоби запису операцій в облікових реєстрах.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 за № 996-XIV бюджетні установи дотримуються єдиних принципів, визначених цим Законом, та самостійно обирають форми бухгалтерського обліку, зокрема, певні системи рахунків бухгалтерського обліку, порядок і способи реєстрації та узагальнення інформації з урахуванням специфіки своєї діяльності та технології обробки облікових даних [15].

Наразі бюджетні установи України застосовують такі форми бухгалтерського обліку, залежно від виду та обсягу фінансово-господарської діяльності: меморіально-ордерну, журнально-ордерну, комп'ютерну, спрощену та комбіновану.

Меморіально-ордерна форма обліку є найбільш поширеною в сучасній обліковій практиці бюджетних установ. Цей формат включає 16 чітко визначених меморіальних ордерів для конкретних ділянок обліку. Схематично меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку показана на рисунку 1.3.

Дані з меморіальних ордерів переносяться у реєстр синтетичного обліку – книгу «Журнал-Головна». Структура цієї книги розкриває кореспонденцію рахунків з економічним змістом господарських операцій і гарантує контроль за повнотою і правильністю записів.

Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.

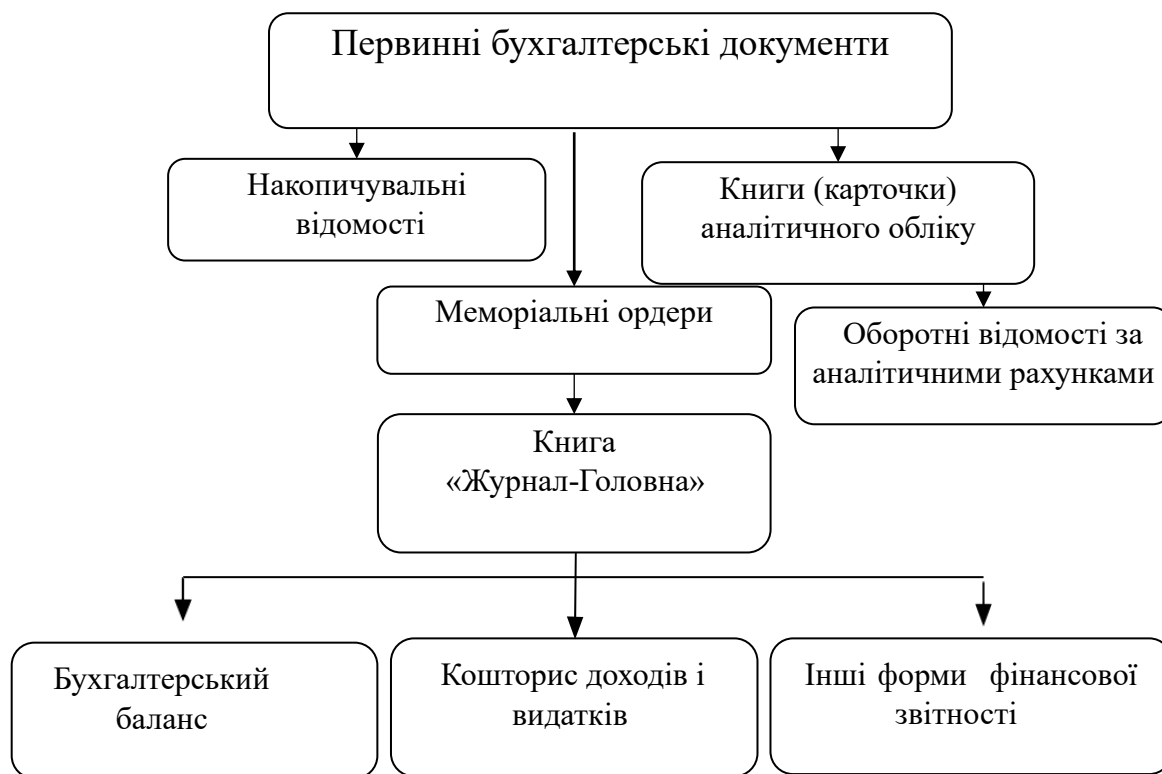


Рисунок 1.3 - Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку схематично

Джерело: узагальнено автором

Кореспонденція субрахунків у меморіальному ордері записи здійснюються залежно від характеру операцій за дебетом одного субрахунку і кредитом іншого субрахунку, або за дебетом одного субрахунку і декількох субрахунків, або навпаки, за кредитом одного субрахунку і дебетом декількох субрахунків.

Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги «Журнал-Головна».

Книга «Журнал-Головна» відкривається щорічно шляхом запису суми залишку на рахунку на початок фінансового року на основі балансу та залишків на рахунках за попередній рік. Записи до цієї книги вносяться один раз на місяць, не пізніше наступного дня, коли створюється індивідуальний меморіальний ордер, і один раз на місяць, коли меморіальний ордер готується як накопичувальна відомість.

Наприкінці місяця перевіряється правильність записів у зведеному рахунку журналу-ордера шляхом підрахунку оборотів за кожним субрахунком і виведення

сальдо на кінець місяця в графі «Усього». При цьому сума місячних оборотів за всіма субрахунками повинна дорівнювати підсумку в колонці «Сума оборотів за меморіальним ордером» як за дебетом, так і за кредитом.

Аналітичний облік ведеться в облікових реєстрах – книгах, картках, накопичувальних відомостях та ін.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки використовується також комп'ютеризований облік. Кожна з перерахованих вище форм обліку має автоматизовану версію, яка включає в себе ряд програмних продуктів [20].

Комп'ютеризовані системи бухгалтерського обліку мають наступні характеристики:

- комп'ютеризовані системи бухгалтерського обліку характеризуються повною автоматизацією обробки та систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть бути відображені на рахунках одразу після їх введення в інформаційну базу.

- систематизація і узагальнення облікових і аналітичних даних, що існують в інформаційній базі, здійснюється автоматично і відображається в результуючих даних для обліку, управління і аналізу. Дані комплексного та аналітичного обліку одночасно узагальнюються на основі однієї і тієї ж інформації.

- комп'ютерні системи передбачають автоматизоване виконання задач бухгалтерського обліку як в регламентному, так і в діалоговому (інтерактивному) режимах. При використанні режиму діалогу збільшується оперативність обліку, контролю і аналізу, дозволяючи отримувати необхідні довідкові та аналітичні дані не тільки протягом звітного періоду, а й після його закінчення.

При цьому обсяг інформації, що регулярно надається користувачам, значно скорочується і обмежується лише необхідними і достатніми даними для виконання конкретних управлінських завдань. Додаткові дані можуть бути надані за запитом. За запитом можна отримати розшифровку кожного результату, яка перевіряє правильність розрахунків і показує всю вхідну інформацію та порядок розрахунків.

Ведення бухгалтерського обліку значною мірою автоматизовано, що допомагає підвищити надійність і точність облікових даних.

До початку повномасштабного вторгнення в Україну найпоширенішим програмним забезпеченням була 1С, призначена для ведення бухгалтерського обліку та автоматизації, яка використовувалася більшістю українських бухгалтерів і компаній з початку 1990-х років. Однак навесні 2017 року на сотні продуктів російських розробників, у тому числі й на продукти 1С, були накладені санкції, а державним компаніям заборонили продавати їх в Україні.

Перехід на українське бухгалтерське програмне забезпечення - це не лише вимушений крок, а й можливість підтримати українську економіку та отримати доступ до сучасних і надійних програмних продуктів. По-перше, українські сервіси розміщені на українських серверах, що гарантує безпеку даних. По-друге, вони розроблені з урахуванням українського законодавства та оподаткування і містять актуальні шаблони звітності та документації, що спрощує роботу бухгалтера.

В Україні існує низка компаній-розробників програмного забезпечення, які пропонують аналог 1С для обліку та звітності, що за функціональністю не поступається російським продуктам і повністю задовольняє потреби бухгалтерів. Найбільш популярними серед них є наступні:

- MASTER: Бухгалтерія;
- M.E.DOC;
- BAS: Бухгалтерія;
- Dilovod;
- Дебет Плюс;
- SMARTFIN.UA;
- BOOKKEEPER та інші.

Для того, щоб зробити правильний вибір програмного продукту, необхідно врахувати кілька важливих критеріїв:

1. Ціна та тарифні плани. Програмне забезпечення для бухгалтерського обліку пропонується в різних цінових категоріях і тарифних планах. Вартість

залежить від функцій, кількості користувачів, обсягу даних тощо. Важливо вибрати програму, яка відповідає вашому бюджету та є економічно вигідною.

2. Функціональність. Функціональність, яку пропонують різні програми, варіюється. Важливо визначити необхідну функціональність (наприклад, облік основних засобів, управління запасами, розрахунок заробітної плати, податкова звітність, інтеграція з банком тощо).

3. Інтерфейс і простота використання програмного забезпечення є важливим фактором продуктивності роботи бухгалтера. Перед вибором програми варто протестувати її демо-версію, щоб оцінити її зручність і простоту використання.

4. Інтеграція з іншими системами, такими як CRM, банківські та податкові сервіси, може значно спростити обмін даними та автоматизувати бізнес-процеси

5. Технічна підтримка та навчання. Ці критерії є важливими, особливо на ранніх етапах впровадження програми.

6. Безпека даних має вирішальне значення. Заходи безпеки, вжиті розробниками додатків для захисту даних від несанкціонованого доступу або втрати, є важливими.

7. Огляд та оцінка користувачів. Це допомагає дізнатися про сильні та слабкі сторони програми та досвід інших користувачів.

Перехід на українські аналоги бухгалтерських програм - це поступовий та довготривалий процес. Перенесення бази, інтеграція процесів, навчання співробітників - все це може тривати від кількох місяців до року. Однак для компаній, які цінують безпеку та репутацію і хочуть взаємодіяти та розвиватися з цивілізованим світом, це перспективний процес і шлях переходу. І українські розробники вже підготували для цього програмне забезпечення та адаптували його до вимог сучасного міжнародного бізнесу.

Спрощені форми обліку використовують невеликі бюджетні установи з незначним обсягом комерційних операцій. Замість повноцінних службових записок та прибуткових ордерів спрощений облік ведеться у спеціальному реєстрі. Основними елементами цієї форми бухгалтерського обліку є те, що комерційні операції реєструються в реєстрах доходів і витрат, а дані про

комерційні операції записуються в скороченій формі без детальних меморіальних ордерів [6].

Особливостями спрощеної форми є проста структура її облікових регістрів та використовується в установах, які не мають складного обліку. Перевагами є простота використання та мінімізація витрат на ведення бухгалтерського обліку. До недоліків можна віднести обмеженість аналізу даних та складність застосування при збільшенні обсягу операцій.

Комбінований облік - це поєднання меморіально-ордерної та автоматизованої форм обліку. Вона використовується в установах, які поступово переходять до автоматизації обліку. При цьому частина операцій ведеться вручну (меморіальні ордери), а частина – в автоматизованих системах, що дозволяє зберігати традиційний облік, водночас впроваджуючи сучасні технології. Перевагами цієї форми є гнучкість підходу до обліку та можливість адаптації до різних умов роботи; недоліками - складність забезпечення точності через використання різних методів обліку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ В КОМУНАЛЬНІЙ УСТАНОВІ СУМСЬКА ЗАГАЛЬНООСВІТНЯ ШКОЛА І-ІІІ СТУПЕНІВ № 27, м. СУМИ

2.1 Організаційно-економічна характеристика Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа І-ІІІ ст. № 27, м. Суми

Комунальна установа Сумська загальноосвітня школа І-ІІІ ступенів № 27, м. Суми (скорочена назва - КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27, м. Суми) - це навчальний заклад, що гарантує реалізацію права громадян на повну загальну середню освіту.

Навчальний заклад керується у своїй діяльності Конституцією України, Законами України «Про освіту», «Про загальну середню освіту», Положенням про загальноосвітній заклад, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 14 червня 2000 року №964, Наказом про облікову політику установи (Додаток Д), власним Статутом та іншими нормативно - правовими актами.

Установа самостійно приймає рішення та здійснює свою діяльність у межах компетенції, передбаченої законами України та її власним статутом. Джерелами управління доходами та видатками бюджетного органу є, зокрема, Статут, кошториси доходів і видатків, первинні документи, бухгалтерські записи, акти, довідки попередніх перевірок та інші документи, що узагальнюють результати управління, звіти бюджетного закладу.

Згідно з обліковою політикою установи, заведення бухгалтерського обліку в установі відповідає бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером. Установа використовує меморіально-ордерну систему обліку. Звітність КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27 складає відповідно до законодавства (Додаток Б).

Форми складання фінансової та бюджетної звітності закладу наведено на рисунку 2.1.

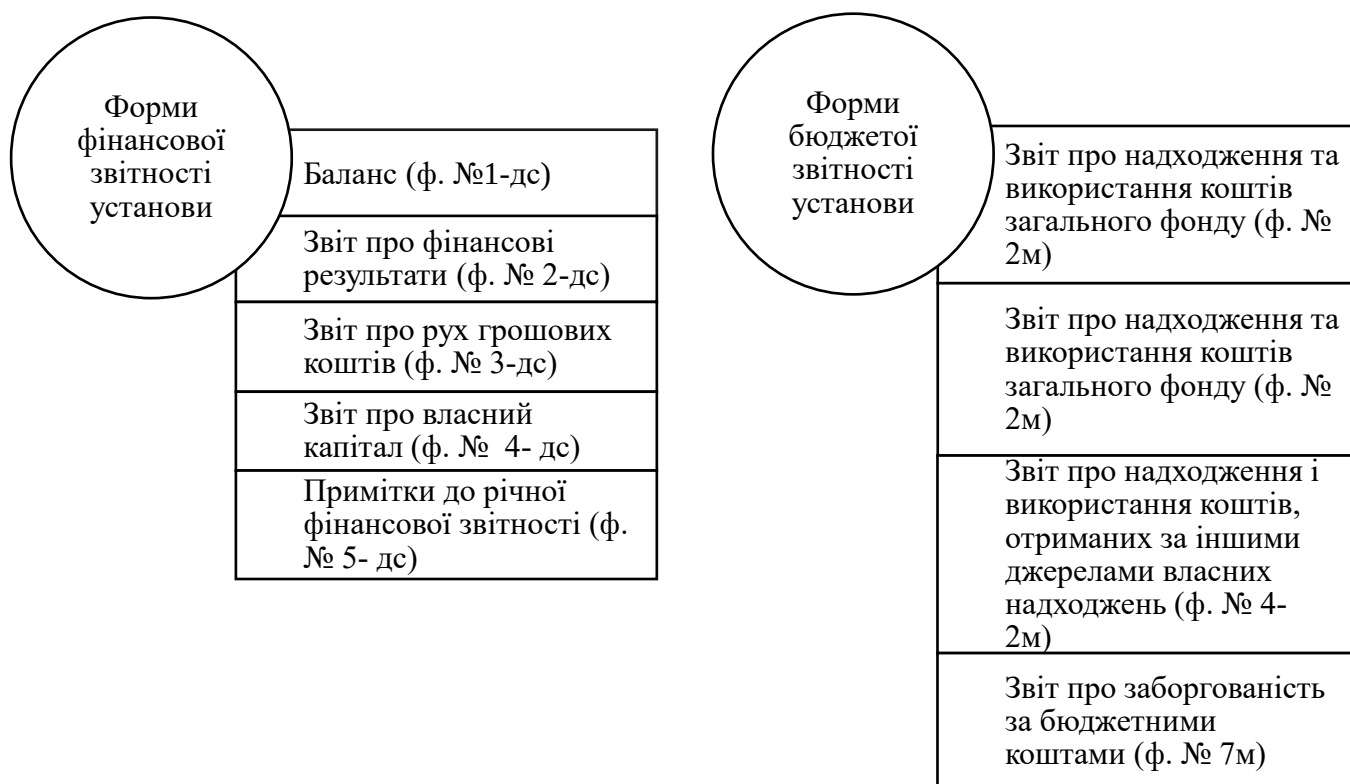


Рисунок 2.1 - Форми фінансової та бюджетної звітності КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27, м. Суми

Джерело: складено автором

Аналіз результатів діяльності установи включає в себе перевірку виконання статей кошторису (Додаток А). Оскільки установа в основному вирішує соціальні завдання, фактична оцінка фінансування дозволяє вчасно звернути увагу на джерело покриття витрат, а це дозволяє успішно отримати позитивний результат.

З урахуванням потреб та норм витрат на своє утримання щороку установа складає кошторис доходів і витрат за або на звітний рік відповідно до чинного законодавства.

Показники доходів визначають надходження коштів відповідно до їх джерел, тоді як показники видатків визначають обсяг і структуру ресурсів, вкладених у виконання покладених на установу функцій.

Основні економічні показники виконання кошторису доходів і витрат КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27, м. Суми за 2021-2023рр. наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Основні економічні показники доходів і витрат КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27 м. Суми за 2021-2023 рр.

Показники	Рік						Відхилення +/-, грн.
	2021		2022		2023		
	грн	%	грн	%	грн	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи загального фонду	22141238	100,00	22496183	100,00	21365554	100,00	-775684
Видатки загального фонду, у т.ч. :	22078619	100,00	21153175	100,00	21132963	100,00	-945656
Оплата праці	15746630	71,32	16324128	77,17	15754171	74,55	7541
Нарахування на оплату праці	3430496	15,54	3563128	16,84	3351774	15,86	-78722
Використання товарів і послуг	2789099	12,63	2176950	10,29	2009977	9,51	-779122
Соціальне забезпечення	108600	0,49	0,00	0,00	0,00	0,00	-108600
Інші поточні видатки	3794	0,02	14412	0,07	17040	0,08	13246

Джерело : узагальнено автором

Наведені дані свідчать про те, що фінансування установи здійснюється нерівномірно упродовж досліджуваного періоду. Основною причиною цього стала повномасштабна війна в Україні. Розмір доходу загального фонду зменшився на 775684 гривень 2023 рік у порівнянні з 2021 роком. Це ж саме спостерігається з фінансуванням і витрат за обмінними операціями відповідно на 945656 гривень 2023 рік у порівнянні з 2021 роком. Найбільшими видатками загального фонду установи є оплата праці, яка має найбільшу питому вагу у розрізі всіх витрат. За останні три роки зростання розміру заробітну плату не спостерігається, чого не можна сказати про стрімкий ріст інфляції за цей самий період. Зменшилися видатки на товари та послуги через відсутність фінансування державою. У зв'язку з військовим станом, фінансування соціального забезпечення (дитячі путівки до літніх таборів) було відсутнім. Витрати на інші поточні видатки зросли на 13246 гривень, які були спрямовані на врегулювання питань адміністративного характеру (обов'язкових платежів до бюджету відповідно до законодавства).



Рисунок 2.2 – Питома вага витрат за обмінними операціями за 2021-2023 роки, %.

Джерело : узагальнено автором

Аналізуючи дані діаграми, які вказані на рисунку 2.2 слідує, що питома вага видатків на оплату праці кожного року суттєво майже не змінювалась. Так, у 2023 році, порівняно з 2021 роком, вона збільшилась на 3,23%. Аналогічна ситуація і з видатками на нарахування на оплату праці, де у 2023 році, порівняно з 2021 роком, вона збільшилась лише на 0,32 %. Зменшення питомої ваги спостерігається лише у показника використання товарів і послуг 2023 року у порівнянні з 2021 роком на 3,12%, що призвело до зменшення виділених коштів на придбання товарів та послуг в установі.

Витрати бюджетних установ є одним з основних показників їхньої діяльності, а правильний бухгалтерський облік витрат бюджетних установ чітко визначено законодавством, згідно кошторисних призначень по фондам та кодам КЕКВ, які наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 - Виконання кошторису КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27, м. Суми
за 2023 рік

КЕКВ	Загальний фонд			Спеціальний фонд		
	Затверджено кошторисом	Фактичні видатки	Залишок по кошторису	Затверджено кошторисом	Фактичні видатки	Залишок по кошторису
1	2	3	4	5	6	7
0	21 420 204	21 168 711	251 493	1 989 741	1 713 983	275 758
2111	15 767 102	15 754 171	12 931	x	x	x
2120	3 352 238	3 351 774	464	x	x	x
2210	170 593	142 450	28 143	878 543	864 850	13 693
2220	1 667	1 126	541	x	x	x
2230	210 692	188 478	22 214	x	x	x
2240	497 021	452 787	44 234	x	x	x
2270	1 401 346	1 258 886	142 46	x	x	x
2271	817 464	817 462	2	x	x	x
2272	27 714	20 669	7 045	x	x	x
2273	144 607	144 606	1	x	x	x
2275	15 221	4 752	10 469	x	x	x
2276	396 340	271 397	124 943	x	x	x
2282	2504	1998	506	x	x	x
2730	17 041	17 040	1	x	x	x
3110	190346	190346	x	1 111 198	849 133	262 065

Джерело : узагальнено автором

Таким чином установа здійснює свою поточну діяльність на основі діючих вимог нормативно-правових актів, затверджених статутів і правил внутрішнього трудового розпорядку. Кошти установи були отримані з бюджету без затримок, як із загального, так і зі спеціального фондів, відповідно до плану асигнувань, шляхом зарахування їх на поточний рахунок. В установі вся система бухгалтерського обліку забезпечує постійний облік операцій з доходами та витратами. Результати виконання кошторису установою за 2023 рік вказують на

те, що асигнування, які були передбачені кошторисом, заклад використав не в повному обсязі, що привело до економії та повернення їх до бюджету.

2.2 Організація та облік витрат за обмінними операціями в Комунальній установі Сумська загальноосвітня школа №27, м. Суми

На бухгалтерський облік доходів і видатків, аналітичний та синтетичний облік, а також на подальшу організацію звітності значною мірою впливає бюджетна класифікація доходів і видатків.

Зважаючи на те, що основна частина доходів КУ Сумська ЗОШ I-III ст. №27, м. Суми формується за рахунок бюджетних асигнувань, то заклад більшість проводок здійснює по рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями». Рахунки відображають інформацію про доходи, які установа отримує з бюджету і буде використовувати в майбутньому для виконання своїх обов'язків.

За кредитом відповідно відбиваються отримані свої бюджетні асигнування, а за дебетом - їх зменшення на суму проведеного фінансування в розрізі цільового призначення. На кінець звітного періоду відбувається списання невитрачених коштів за цей період на субрахунок 5511 (рисунок 2.3).

Синтетичний облік доходів, а саме відбиття операцій щодо надходження бюджетних коштів на відповідні рахунки установи, а також наступне проведення видатків по ним в органах ДКСУ здійснюється на протязі поточного місяця в накопичувальній відомості руху грошових коштів №381 та №382 (бюджет) - меморіальному ордері № 2.

Для подальшого узагальнення оборотів коштів (доходів загального фонду) в розрізі відповідних рахунках слугує головна книга.

В акумульованому вигляді інформацію про доходи закладу відбиваю в звітності, а саме в «Баланс», «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду», «Звіт про результати фінансової діяльності».

Вагоме місце в обліку доходів КУ Сумська ЗОШ I-III ст. №27, м Суми посідають облік операцій щодо видатків (витрат).



Рисунок 2.3 - Деталізація аналітичного обліку фінансового результату установи

Джерело: узагальнено автором

Аналіз доходів і витрат установи показує, що витрати на персонал становлять найбільшу частку поточних витрат. Така структура є типовою для всіх бюджетних установ.

У бюджетній установі видатки на персонал здійснюються в межах бюджетних призначень за захищеною статтею «Оплата праці працівників бюджетних установ» (код 2110).

Громадяни реалізують своє право на працю в закладі шляхом укладення трудових договорів або контрактів. Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розписом.

Залежно від функцій, що виконуються, чи сфер застосування праці персонал бюджетних установ поділяється на:

- основних працівників,
- допоміжно-технічний персонал.

- адміністративно-господарський і молодший обслуговуючий персонал.

Загальну кількість працівників бюджетної установи прийнято називати чисельністю персоналу або штатним (обліковим) складом.

Особи, які не є працівниками бюджетної установи, але працюють за трудовим договором, можуть залучатися для виконання окремих завдань на короткий період часу. Такі працівники належать до категорії позаштатного (необлікового) персоналу.

Кожному працівнику виплачується місячний оклад (ставка) відповідно до його штатного розпису, посади, освіти та розряду.

Правильність нарахування заробітної плати залежить від обліку робочого часу працівника. Основним джерелом інформації про використання робочого часу в бюджетних установах є табель обліку використання робочого часу.

Існує дві системи погодинної форми оплати праці: проста погодинна та погодинно-преміальна.

У першому випадку винагорода працівника визначається шляхом множення годинної ставки на кількість відпрацьованих годин.

За погодинно-преміальної системи, крім посадового окладу, працівникам виплачується премія в розмірі, який визначається залежно від досягнення якісних і кількісних показників (фонд заробітної плати може формуватися за рахунок коштів загального або спеціального рахунків, якщо бюджетна установа має фінансові можливості).

Основними документами, які є підставою для нарахування заробітної плати, є табель обліку використання робочого часу, накази про прийняття на роботу та звільнення працівників, накази про надання відпусток та лікарняні листи (Додаток В, Г).

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

У межах коштів на оплату праці, передбачених у кошторисі доходів і видатків, розпорядник бюджетних коштів має право встановлювати працівникам доплати:

- за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників (до 100% тарифної ставки (окладу) відсутнього працівника);
- за суміщення професій (посад)
- за розширення зони обслуговування або обсягу робіт

Працівники мають право на отримання премії у розмірі до 50% посадового окладу:

- за виконання особливо важливих завдань
- виконання особливо важливих завдань
- складність та інтенсивність праці

Доплати за ненормований робочий день здійснюються в розмірі 25 % тарифної ставки за відпрацьований час.

Учителям, викладачам, майстрам виробничого навчання та іншим педагогічним працівникам загальноосвітніх навчальних закладів здійснюється додаткова заробітна плата за:

- класне керівництво;
- перевірку зошитів і письмових робіт;
- за керівництво предметами;
- за завідування навчальними кабінетами.

З 1 січня 2001 року, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 31.01.2001 р. № 78, для педагогічних, науково-педагогічних та наукових працівників навчальних закладів і установ освіти, які перебувають у щорічній відпустці, запроваджено надбавку за вислугу років та надбавку на оздоровлення.

Надбавка за вислугу років встановлюється залежно від стажу педагогічної роботи: понад 3 роки - 10%; понад 10 років - 20%; понад 20 років - 30%.

З метою підвищення престижності праці педагогічних працівників Кабінет Міністрів України затвердив постанову № 373 від 23.03.2011 р., надбавка встановлюється у розмірі 20% посадового окладу (ставки заробітної плати) педагогічним працівникам дошкільних, позашкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів I-III рівнів акредитації та інших установ і закладів незалежно від їх підпорядкування. Ця

надбавка встановлюється за весь обсяг педагогічного навантаження, який виконує працівник.

За роботу у святкові та неробочі дні працівникам виплачується подвійна заробітна плата.

Працівникам, залученим до роботи у нічний час, за кожну годину роботи у нічний час донараховується 40% годинної тарифної ставки (окладу).

Всі бюджетні установи є платниками єдиного соціального внеску. Ставки обов'язкових соціальних внесків встановлюються законодавством України.

Єдиний соціальний внесок до Пенсійного фонду України становить 22% від суми не виплаченої заробітної плати. На працівників з інвалідністю нараховується єдиний внесок на соціальне страхування у розмірі 8,41%.

Страхові внески перераховуються до відповідних фондів одночасно зі сплатою податку на доходи фізичних осіб та військового збору, але не пізніше дати отримання фонду оплати праці.

Таким чином, для обліку витрат на оплату праці використовуються такі документи, як штатний розпис, накази, розпорядження, табель обліку використання робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжні відомості.

Первинними документами щодо матеріальних витрат є акт списання, накладні, книга складського обліку запасів, платіжне доручення, виписка банку, квитанція, бухгалтерська довідка.

Основними документами для нарахування амортизації є амортизаційні відомості, відомості нарахування амортизації основних засобів та відомості нарахування амортизації інших необоротних активів.

Первинними документами щодо нарахування інших витрат за обмінними операціями, є накази керівника про встановлення спеціальних норм амортизації основних засобів та матеріальних цінностей, інвентаризаційні описи списання та інші основні документи відповідно до характеру відповідних витрат.

Аналітичний облік ведеться на картці аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Картки відкривається щомісяця і заповнюється щодня на

підставі виписки з поточного бюджетного рахунку в розрізі кодів бюджетної класифікації видатків за кожним видом спеціального рахунку. Сума відшкодованих касових видатків фіксується на зворотному боці картки. Записи щодо фактично витрачених установою коштів здійснюються на підставі меморіального ордера. Для синтетичного обліку зазначених витрат використовують меморіальні ордери: № 5 «Зведення розрахункових відомостей по заробітній платі», № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами», № 8 «Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами», № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів», № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору» та ін. Дані реєстри складають в хронологічному порядку на підставі первинних документів. В кінці кожного місяця дані з цих реєстрів переносяться до книги «Журнал-головна».

Суми понесених витрат знаходять своє відображення у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): 1 розділ «Фінансовий результат діяльності» - у розрізі видів витрат: рядок 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм», рядок 2220 «Витрати на виготовлення продукції», рядок 2230 «Витрати з продажу активів», рядок 2240 «Фінансові витрати», рядок 2250 «Інші витрати за обмінними операціями», 3 розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - більш детально розкривають інформацію у розрізі статей витрат сумарно за загальним і спеціальним фондами.

Аналіз доходів і видатків від обмінних операцій є важливою частиною фінансового аналізу бюджетної установи. Основними джерелами доходів є бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (операцій), відсотки, дивіденди та інші доходи від обмінних операцій.

При аналізі доходів важливо враховувати, що бюджетна установа має право витрачати бюджетні кошти на цілі, визначені затвердженим кошторисом, планом асигнувань загального фонду бюджету, планом надання кредитів із загального фонду бюджету та планом спеціального фонду.

Що стосується витрат, то важливо враховувати, що витрати - це витрати, які призводять до зменшення економічних вигоди у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань і, як наслідок, до зменшення капіталу.

При аналізі витрат варто звертати увагу на такі показники, як витрати на оплату праці, придбання матеріалів, утримання основних засобів, послуги та інші витрати.

Витрати бюджетної установи є основним показником виконання бюджету. Їх аналіз дає змогу зрозуміти характер та обсяги діяльності установи, а також процедури виконання нею своїх функцій. Діяльність Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа І-ІІІ ступенів № 27, м. Суми включає наступні видатки, наведені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Таблиця витрат субрахунків 8 класу

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: узагальнено автором

Рахунок 80 «видатки загального фонду» використовується в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ для обліку витрат, які здійснюються за рахунок бюджетних асигнувань загального фонду. Цей рахунок дозволяє вести облік і управляти витратами відповідно до затвердженого кошториса.

На субрахунку 801 «видатки розпорядника бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми» установа веде облік видатків, пов'язаних з реалізацією його повноважень.

На субрахунку 811 «витрати розпорядника бюджету на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» сутність цих витрат на організацію та надання послуг, виготовлення продукції та випуск продукції представлена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Рахунки на виконання бюджетних програм

Субрахунок	Призначення субрахунку	Субрахунок	Призначення субрахунку
1	2	3	4
8011 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, понесених у процесі основної діяльності СДС та при виконанні бюджетних програм	8111 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язаних із 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 сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.	8113 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх 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: узагальнено автором

За дебетом рахунків витрат відображаються суми визнаних витрат, за кредитом – суми коштів, що надійшли на їх відновлення, і списання на фінансовий результат виконання кошторису.

Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку витрат за обмінними операціями з кодами бюджетної класифікації наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Співставлення субрахунків бухгалтерського обліку витрат за обмінними операціями з кодами бюджетної класифікації

Субрахунки	Витрати за бюджетною класифікацією
1	2
8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8031 «Витрати на оплату праці»	2110 «Оплата праці» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи» 8032 «Відрахування на соціальні заходи»	2120 «Нарахування на оплату праці», 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» – нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
8013, 8113 «Матеріальні витрати» 8033 «Матеріальні витрати»	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» 2230 «Продукти харчування» 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм»
8014, 8114 «Амортизація»	
8115 «Інші витрати»	
8211 «Собівартість проданих активів»	2110 «Оплата праці» 2120 «Нарахування на оплату праці» 2200 «Використання товарів і послуг»
8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна»	2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» – проведення експертної оцінки транспортних засобів, виготовлення технічної документації на земельні ділянки; експертних висновків, оплата послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб та суб'єктів господарювання)
8311 «Фінансові витрати» 8331 «Фінансові витрати державного бюджету» 8341 «Фінансові витрати місцевого бюджету»	2410 «Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань» 2420 «Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань»

Продовження таблиці 2.5

1	2
8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	2250 «Видатки на відрядження» 2800 «Інші поточні видатки» – втрати, пов’язані із зменшенням корисності активу, від зміни курсу гривні до іноземної валюти, суми знецінення необоротних активів
8431 (8441) «Інші витрати за обмінними операціями»	3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» 3120 «Капітальне будівництво (придбання)» 3130 «Капітальний ремонт» 3140 «Реконструкція та реставрація» 3150 «Створення державних запасів і резервів» 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів» 3210 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)»

Джерело: узагальнено автором

Облікове забезпечення видатків повинно надавати інформацію про фактичні та касові видатки за КЕКВ, а також за кожним видом послуг, які надаються бюджетною установою. При цьому забезпечується прозорість витрат, контроль за використанням бюджетних коштів та дотримання вимог законодавства. Це уможливорює ефективну систему фінансового обліку та прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо розподілу бюджетних коштів.

КЕКВ (Класифікація економічної класифікації видатків бюджету) є основним інструментом для групування видатків за економічними категоріями. Він дозволяє чітко ідентифікувати витрати за різними напрямками, такими як поточні витрати, капітальні видатки, витрати на оплату праці, надання послуг тощо. У межах КЕКВ кожен вид видатків має свій унікальний код, що дозволяє детально обліковувати всі витрати за конкретними напрямками діяльності установи.

Сума витрат установи на оплату праці може бути відображена у Звіті про прибутки і збитки (Ф.№2-дс) наступним чином:

Розділ «Фінансові результати діяльності» рядок 2210 (витрати на оплату праці відображені як частина витрат на реалізацію бюджетної програми), рядок 2220 (витрати на оплату праці відображені як частина витрат на виробництво);

Розділ «виконання бюджету (кошторису)» - рядок 2610.

Порядок відображення витрат на оплату праці установи за реалізацію бюджетної програми наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція господарських операцій обліку витрат на оплату праці

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нарахована заробітна плата	8011	6511
2.	Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8011	6511
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8011

Джерело: узагальнено автором

Процедура обліку витрат на соціальні заходи аналогічна процедурі обліку витрат на оплату праці. Для зведеного обліку витрат на соціальні заходи використовуються меморіальні ордери № 2 та № 5. Дані з цих меморіальних ордерів переносяться до книги «Журнал-головна».

Облік процесу витрат на оплату праці наведений на рисунку 2.4.

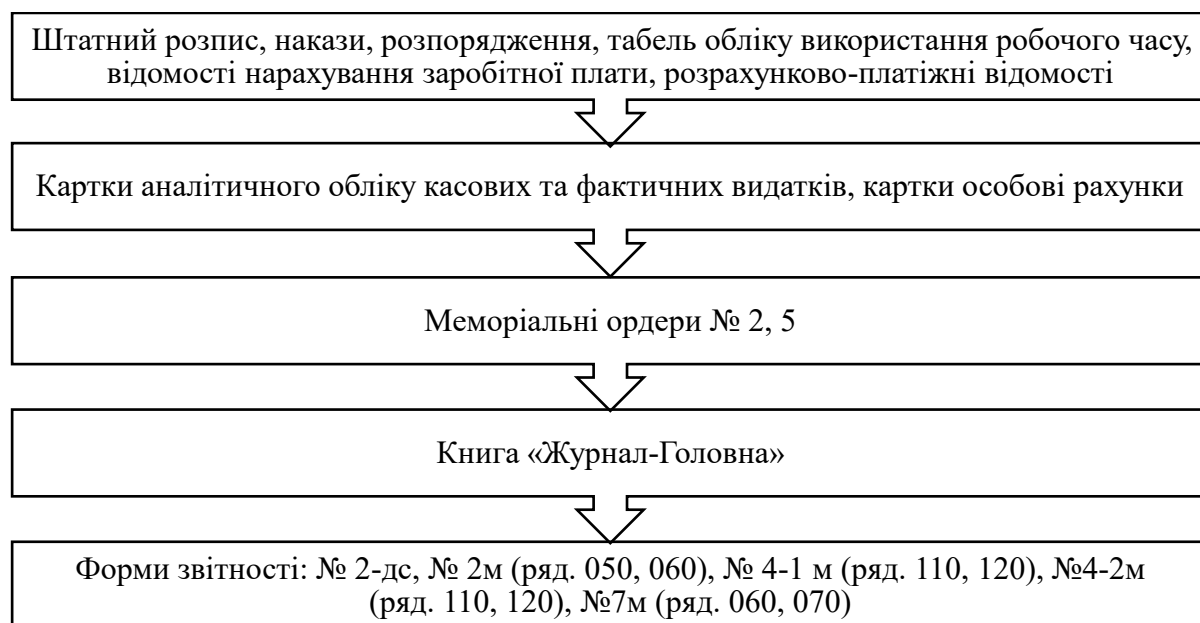


Рисунок 2.4 – Документальне відображення облікового процесу витрат на оплату праці

Джерело: узагальнено автором

Витрати установи на соціальну діяльність відображаються у фінансовій звітності:

- розділ «Фінансовий результат діяльності» - рядок 2210 (відрахування на соціальні заходи у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (відрахування на соціальні заходи у складі витрат на виконання бюджетних програм);

- розділ «Виконання бюджету (кошторису)» - рядок 2610;

- розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - рядок 2830.

Також витрати на соціальні заходи відображаються у:

- Звіті про надходження та використання коштів загального фонду - рядок 070;

- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги - рядок 130;

- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень - рядок 130;

- Звіті про заборгованість за бюджетними коштами - рядок 080.

Відображення витрат установи на соціальні заходи наведено в таблиці 2.7

Таблиця 2.7 - Кореспонденція господарських операцій обліку витрат на соціальні заходи установи

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
Витрати на соціальні заходи при виконанні бюджетних програм			
1.	Нараховано ЄСВ	8012	6313
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8012

Джерело: узагальнено автором

Основними документами для обліку матеріальних витрат є амортизаційні довідки, рахунки-фактури (вимоги), книги обліку запасів, платіжні доручення, виписки банку, квитанції, бухгалтерські довідки та акти розподілу витрат майбутніх періодів.

Аналітичний облік матеріальних витрат ведеться за джерелами фінансування (загальний та спеціальний фонди) з використанням карток

аналітичного обліку касових та фактичних витрат. Для синтетичного обліку матеріальних витрат використовуються меморіальні ордери № 4, 6, 8, 10, 12, 13, 14 і 17. Дані з меморіальних ордерів переносяться до книги «Журнал-Головна».

Сума матеріальних витрат установи підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс):

- розділ «Фінансовий результат діяльності» - рядок 2210(матеріальні витрати у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (матеріальні витрати у складі витрат (надання послуг, виконання робіт);
- розділ «Виконання бюджету (кошторису)» - рядок 2620;
- розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - рядок 2840.

Також матеріальні витрати установи відображаються у:

- Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м);
- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м);
- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м);
- Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м).

Порядок відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат установи на виконання бюджетних програм наведено в таблиці 2.8

Таблиця 2.8 - Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат на виконання бюджетних програм

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нараховано витрати з електроенергії	8013	6415
2.	Видано зі складу в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	8013	1812
4.	Списано продукти внаслідок нестачі	8013	1511
5.	Списано витрати майбутніх періодів та включено їх до складу витрат звітного періоду	8013	2911
6.	Закрито рахунок витрат	5511	8013

Джерело: узагальнено автором

Основними документами, що стосуються амортизації, є «Звіт про амортизацію», «Звіт про амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)» та «Звіт про амортизацію інших необоротних матеріальних активів».

Для зведеного обліку амортизації використовується меморіальний ордер № 17. Дані з меморіального ордера переносяться до книги «Журнал-Головна».

Звітності суми нарахованої амортизації відображаються в:

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

Порядок відображення в бухгалтерському обліку амортизації при виконанні бюджетних програм наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Відображення в бухгалтерському обліку витрат на амортизацію

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411
2.	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014	1413
3.	Списана амортизація об'єкту інших необоротних матеріальних активів у місяці списання з балансу	8014	1412
4.	Закрито рахунок витрат	5511	8014

Джерело: узагальнено автором

На субрахунку 8411 «Інші витрати, пов'язані з обмінними операціями» відображаються такі збитки, як зниження корисності активів, зниження вартості необоротних активів і витрати на відрядження.

Основними документами для розрахунку інших витрат за обмінними операціями є наказ керівника про створення спеціальної комісії зі списання основних засобів і матеріальних цінностей, метод опису - уцінки і т. д. Інформація про інші витрати за обмінними операціями накопичується в меморіальний ордері № 14. Дані ордера підлягають наступному внесенню до книги «Журнал-Головна». Сума інших витрат установи за обмінними операціями відображається у фінансовій звітності: розділ «Фінансові результати діяльності» - рядок 2250; розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - рядок 2860.

2.3 Удосконалення організації обліку витрат за обмінними операціями в комунальній установі

Удосконалення організації обліку витрат за обмінними операціями в установах є важливим кроком для вдосконалення фінансового управління, оптимізації витрат і забезпечення прозорості її діяльності.

Економічна та політична ситуація в країні вимагає збалансованого використання бюджетних коштів. Як правило, це означає економію коштів та підвищення ефективності їх використання в кожний конкретний момент часу. Вирішити ці завдання може допомогти налагодження системи управлінського обліку та внутрішнього контролю за доходами і видатками установ. Чинне законодавство чітко не визначає основні критерії віднесення операцій до обмінних та необмінних. Тому, якщо основним критерієм є виконання функцій установи, то безоплатні надходження, призначені для таких цілей, слід класифікувати як доходи від обмінних операцій, тоді як доходи від виявлених установою надлишків матеріальних цінностей, , слід класифікувати як доходи від необмінних операцій.

Виходячи з характеру операції, бажано визначити наявність факту обміну, визнане в результаті інвентаризації запасів, як дохід від необмінних операцій. Це пов'язано з тим, що такі операції не передбачають обміну інших активів або грошових коштів, що робить цю операцію еквівалентною безоплатному

отриманню активу. Виходячи з критерію наявності факту обміну, пропонується наступна класифікація, яка наведена на рисунку 2.5.



Рисунок 2.5 - Класифікація доходів і витрат за обмінними операціями

Джерело: узагальнено автором

Всі інші операції належать до необмінних. Тому, більш детально інформацію про доходи та витрати як основних об'єктів обліку кожної бюджетної установи слід розкрити в Наказі про облікову політику. Основні елементи за даними об'єктами, які необхідно розкрити в Наказі про облікову політику наведено на рисунку 2.6, а саме:

- порядок визнання та оцінка - дохід являє собою надійну оцінку у вигляді можливого отримання економічних вигод, збільшення зобов'язань, що призводить до вибуття активів або зменшення капіталу;

- класифікація доходів і витрат - необхідно навести перелік доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій, КЕКВ;

- облік доходів - навести перелік джерел, визначити субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення, розкриття інформації про доходи у звітності;
- облік витрат - обрати механізм здійснення видатків, обмеження, забезпечення виконання принципу цільового призначення, порядок розподілу відповідно до джерел покриття; порядок оцінки ступеня розкриття інформації про витрати у звітності;
- облік результатів виконання кошторису - навести методику визначення результату діяльності у розрізі загального та спеціального фондів.

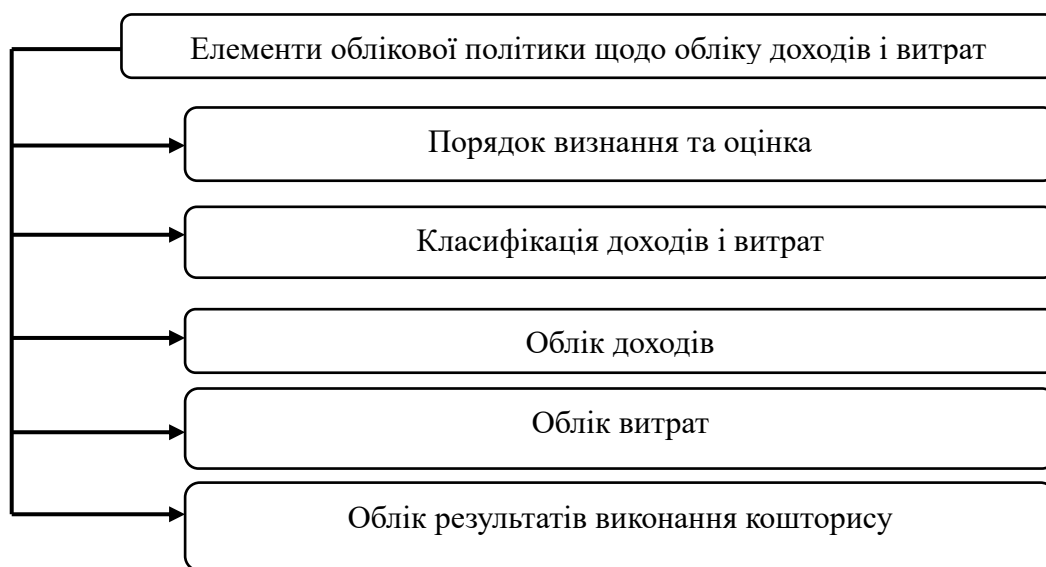


Рисунок 2.6 - Елементи облікової політики з обліку доходів і видатків.

Джерело: узагальнено автором

Таким чином, запропонована класифікація дозволяє здійснювати більш точні розподіли з урахуванням характеру господарських операцій, правильно сформована облікова політика щодо доходів і витрат дозволяє виявити незаконні витрати, забезпечити прозорість облікового процесу, скласти фінансову звітність та отримати об'єктивну інформацію для прийняття обґрунтованих висновків. Все це забезпечує надання можливості компанії приймати обґрунтовані бізнес-рішення.

Розглянемо на прикладі вдосконалення нарахування заробітної плати, однієї зі складових валютних витрат.

Одним із шляхів вдосконалення нарахування заробітної плати є вдосконалення існуючого аналітичного обліку. Це пов'язано з тим, що дані аналітичного обліку відіграють важливу роль у зборі інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, результати діяльності працівників та структуру фонду оплати праці. час, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці.

Тому пропонується, до синтетичного рахунку 651 «Заробітна плата розпорядників бюджетних коштів» в обліку заробітної плати бюджетної установи ввести аналітичні рахунки 6511/1 «Розрахунки за посадовими окладами за розрядами Єдиної тарифної сітки»; 6511/2 «Розрахунки за надбавками»; 6511/3 «Розрахунки за індексацією грошових доходів»; 6511/4 «Розрахунки з середньомісячного заробітку»; 6511/5 «Розрахунки з матеріальної допомоги на оздоровлення»; 6511/6 «Розрахунки з інших виплат, що не належать до фонду оплати праці». До синтетичного рахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» ввести такі аналітичні рахунки 8011/1 «Видатки, пов'язані з виплатою посадових окладів відповідно до розрядів Єдиної тарифної сітки»; 8011/2 «Витрати пов'язані з нарахуванням надбавок»; 8011/3 «Витрати пов'язані з нарахуванням індексації грошових доходів»; 8011/4 «Витрати пов'язані з нарахуванням середньомісячного заробітку»; 8011/5 «Витрати пов'язані з нарахуванням матеріальної допомоги на оздоровлення»; 8011/6 «Витрати пов'язані з нарахуванням інших виплат, що не відносяться до фонду оплати праці». Запропоновано робочу схему кореспонденції рахунків з обліку заробітної плати в бюджетній установі.

Оскільки стандартизований план рахунків не відображає всю сукупність операцій з доходів і витрат в системі аналітичного обліку, пропонується деталізувати існуючі рахунки шляхом деталізації аналітичних рахунків, особливо з точки зору кодів економічної класифікації. Детальний аналіз поділ підтримки сприяє якісному аналізу динаміки доходів, витрат і фінансових результатів для

реалізації кошторису в розрізі окремих джерел доходів і витрат, а виявлення суми дефіциту і його причин сприяє підвищенню ефективності управлінських рішень.

Специфікою функціонування бюджетних установ та їх фінансування є організація внутрішньовідомчого контролю. З метою підвищення ефективності заходів щодо економії коштів вважаємо за доцільне здійснювати впровадження управлінського обліку доходів та витратів закладу дотримуючись такого порядку та організації, яка показана на рисунку 2.7.

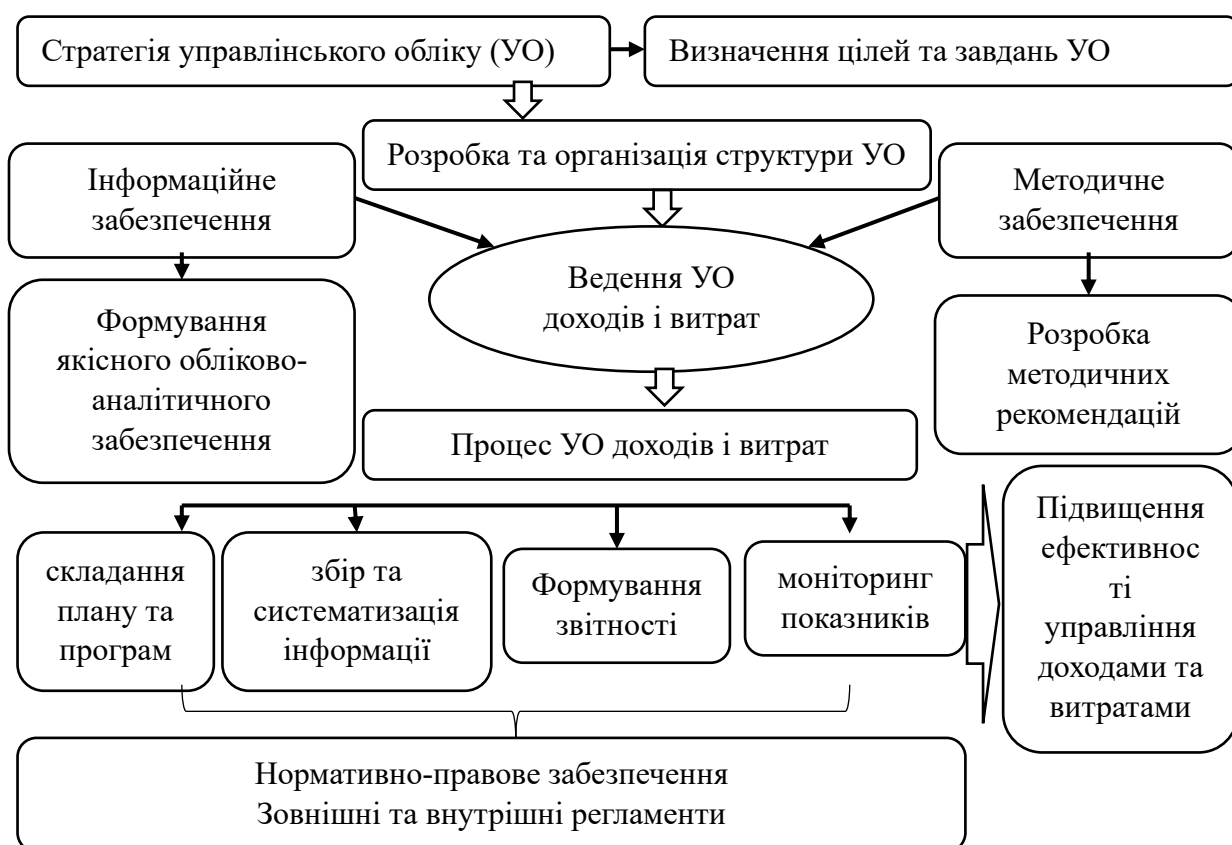


Рисунок 2.7 - Організація управлінського обліку доходів та витратів закладу
Джерело: узагальнено автором

У той же час управлінський облік, підвищуючи аналітичність інформації, дозволяє не тільки швидко формувати звіти і знаходити доступні резерви для оптимізації витрат, але і своєчасно виявляти недоліки відображення операцій. Це сприяє підвищенню якості інформаційних і контрольних функцій за рахунок виявлення недоліків в бухгалтерських операціях і розробки пропозицій щодо їх подальшого усунення.

З метою покращення методики організації обліку витрат за обмінними операціями у державній установі слід дотримуватися наступних рекомендацій:

- впровадження електронного документообігу для скорочення часу на обробку операцій значно підвищує оперативність і знижує витрати на обробку документів, роблячи процеси більш ефективними та прозорими. Це дозволяє організаціям зменшити час обробки інформації, підвищити точність та скоротити витрати на фізичне зберігання та обробку документів;

- використання сучасного бухгалтерського програмного забезпечення для автоматизації процесу оцінки вартості обміну через використання сучасного бухгалтерського програмного забезпечення дозволяє значно підвищити ефективність обліку, зменшити ризики помилок і забезпечити точність у звітності. Автоматизація також дозволяє значно економити час на обробку та аналіз даних, що в кінцевому підсумку сприяє покращенню фінансового управління та забезпеченню відповідності вимогам законодавства та міжнародних стандартів;

- оцінка операційної ефективності та визначення можливостей для оптимізації є процесом, який потребує регулярного моніторингу та аналізу діяльності організації. Використання різноманітних методик, таких як SWOT-аналіз, аналіз доходів і витрат, дозволяє виявити слабкі місця в операціях і вчасно вжити заходів для покращення продуктивності та зменшення витрат;

- встановлення внутрішніх стандартів і процедур оцінки та реєстрації обмінних операцій є критично важливим елементом для забезпечення точності, прозорості та ефективності фінансового обліку та внутрішнього контролю організації. Вони дозволяють досягти високої точності обліку, зменшити ризики помилок, підвищити прозорість фінансових процесів і забезпечити відповідність законодавству та міжнародним стандартам;

- впровадження системи електронного моніторингу обмінних операцій для державних установ є сучасним інструментом, який забезпечує прозорість, контроль і оптимізацію процесів, пов'язаних із такими операціями. Її впровадження дозволяє уникнути помилок у обліку, скоротити витрати часу на

обробку даних і мінімізувати ризики порушень. Все це дозволить оптимізувати використання бюджетних коштів та ресурсів.

З метою ефективного використання фінансових ресурсів бюджетній установі потрібне поліпшення технології обліку та опрацювання економічної інформації, яка повинна бути представлена у систематизованому та повному вигляді, щоб можна було приймати вірні управлінські рішення. Для цього необхідно застосовувати нові знання та сучасні методи, які можуть бути впроваджені за допомогою автоматизованих інформаційних технологій. Це не тільки зменшить час, потрібний для обробки економічної інформації, але й підвищить якість облікового процесу та дозволить використовувати наявні ресурси бюджетних установ у повному обсязі.

Забезпечення більш ефективного, прозорого та підзвітного використання державних коштів є важливим для збереження суспільної довіри та ефективного функціонування установи.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ В ДОСЛІДЖУВАНІЙ УСТАНОВІ

3.1 Поняття та методики внутрішнього контролю та державного фінансового аудиту в установі

Внутрішній контроль і державний фінансовий аудит у бюджетних установах є ключовими елементами забезпечення законності, прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Зростання уваги до фінансового контролю бюджетних установ обумовлена дефіцитом державних та місцевих бюджетів. Відповідно саме контроль доходів та видатків як основних складових виконання кошторису бюджетних установ на сьогодні є досить важливий та актуальний.

Крім означених завдань щодо контролю доходів та видатків паралельно також перевіряється дотримання показників державного замовлення, зокрема, фактична кількість споживачів послуг установи та об'єм наданих послуг, стан забезпеченості установи визначеними цінностями.

Важливе місце при здійсненні контролю доходів та видатків займає аналіз показників звітності в частині виконання кошторису. При цьому досить ретельно досліджуються заплановані показники асигнувань, фактичні та касові видатки, оцінюються обґрунтованість та доцільність розрахунків за видами економічної класифікації [25].

Основу механізму контролю доходів та видатків складають його основні елементи: об'єкти, предмет, суб'єкти, методи, принципи, технологія та відповідне забезпечення контролю показано на рисунку 3.1.

Аудит бюджетних установ спрямований на оцінку фінансово-господарської діяльності установи, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності та відповідності її діяльності чинному законодавству.

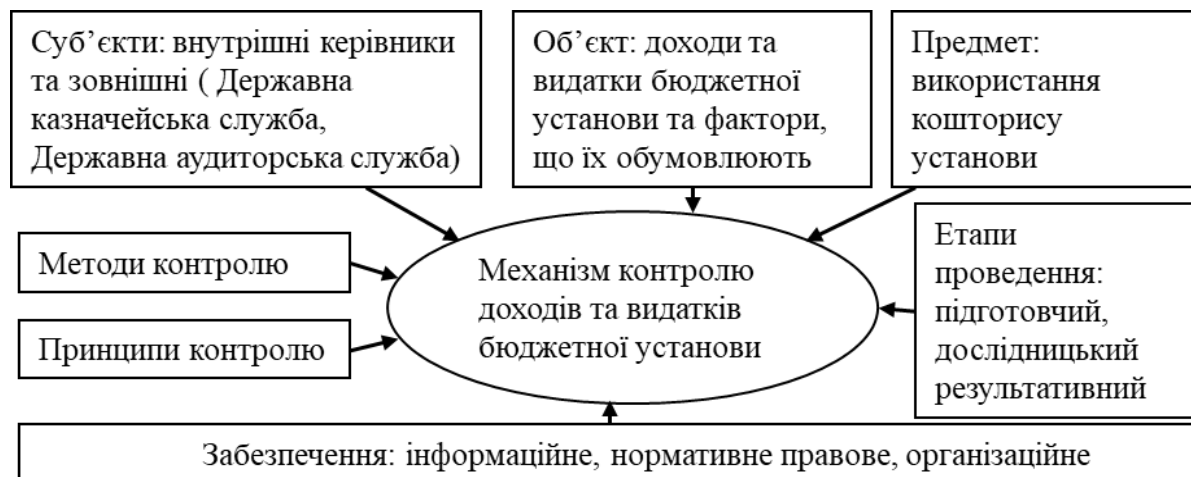


Рисунок 3.1 - Механізм контролю доходів та видатків бюджетної установи

Джерело: узагальнено автором

Керівництво та контроль над бухгалтерським обліком бюджетних установ можна поділити на три рівні:

- Перший рівень - загальнодержавний: контроль здійснюється такими органами, як Кабінет Міністрів України, Державний комітет статистики України, Міністерство фінансів України та Державна податкова служба України. Нормативно-правове регулювання на цьому рівні складають наступні нормативно-правові акти: Бюджетний кодекс України, Господарський та Податковий кодекси України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, постанови Уряду та укази Президента України тощо.

- Другий рівень - регіональний та місцевий: контроль здійснюється відомствами та управліннями, галузевими міністерствами та Державною казначейською службою України. На цьому рівні встановлюються інструкції, нормативні акти, рекомендації та ін., що роз'яснюють основні положення нормативні документи першого рівня.

- Третій рівень - керівництво бухгалтерського обліку здійснюється на установі його керівництвом та головним бухгалтером. Третій рівень це повноваження керівництва установи, відповідно документами є посадові інструкції, накази, розпорядження керівника тощо [32].

Зважаючи на важливість достовірного та своєчасного обліку доходів та видатків ключове значення має контроль цих об'єктів в Комунальній установі Сумська загальноосвітня школа І-ІІІ ст. № 27, м. Суми. При цьому контроль закладу здійснюється в двох формах: зовнішній та внутрішній.

Щодо зовнішнього контролю, то його за діяльністю закладу здійснюють на загальнодержавному рівні Державна служба якості освіти, Державна аудиторська служба та казначейська служба України, як розпорядники коштів вищого рівня та міському рівні Управління освіти і науки Сумської міської ради, Департамент внутрішнього аудиту та контролю.

Крім того якість виконуваних функцій закладу освіти перевіряється шляхом оцінки якості навчально-виховної роботи в школі, зокрема аналіз та моніторинг результативності навчання учнів, результати їх ДПА та ЗНО.

Фінансовий відділ Управління освіти і науки СМР отримує від керівника бухгалтерської служби КУ Сумська ЗОШ І-ІІІ ст. № 27 аналіз використання коштів установи в розрізі місяців та сукупно за рік, в якому надано інформацію про нарахування та утримання, види виплат.

Здійснення перманентного контролю в закладі дає змогу оцінювати та аналізувати отримання та витрачання бюджетних коштів в розрізі напрямів. У разі виявлення залишків перенаправити їх на поточні потреби.

Метою управління доходами і витратами є підвищення рівня економії одержуваних ресурсів, відповідальність за організацію і дії несе керівник установи.

Надійна система внутрішнього контролю сьогодні є важливим елементом ефективності системи державного управління за рахунок досягнення цілей, поставлених перед бюджетною установою процес управління спрямований на реалізацію ряду заходів для досягнення поставлених цілей відповідно до Закону та ефективного використання бюджетних коштів. Якість внутрішнього контролю впливає на зовнішній контроль та його ефективність.

Проаналізувавши ознаки відмінності між внутрішнім контролем і контролем зовнішнім, можна зрозуміти суть внутрішнього контролю і визначити основні принципи внутрішнього контролю.

Організація внутрішнього контролю є пріоритетним завданням керівника, перед яким гостро стоїть проблема контролю за діяльністю установи, і одним з його основних інструментів повинен стати внутрішній контроль, відображена на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2 - Організація внутрішнього контролю комунальної установи

Джерело: узагальнено автором

Ефективність системи внутрішнього контролю в сучасних умовах значною мірою залежить від внутрішнього контролю всередині установи.

Завданнями внутрішнього контролю є оцінка незалежними експертами економічної політики установи, включаючи облікову політику, та оцінка діяльності з внутрішнього контролю, що здійснюється всіма структурними підрозділами.

Метою внутрішнього контролю є також оцінка якості економічної інформації, що генерується системою управління, щодо адекватності та реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим явищам.

У системі контролю існує тісна взаємодія між суб'єктом, об'єктом і засобами контролю. Основними елементами системи є система бухгалтерського обліку, середовище, в якому відбувається контроль, і процедури контролю.

До суб'єктів внутрішнього контролю належать:

- стан бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність;
- власний оборотний капітал,
- наявність власних коштів;
- показники фінансового стану,
- системи контролю;
- діяльність структурних підрозділів;
- обов'язкові платежі;
- бюджетні програми,
- адміністративні послуги;
- адміністративне середовище тощо.

Загалом, практично неможливо надати повний перелік об'єктів внутрішнього контролю, оскільки вони є окремими елементами, з яких складається об'єкт внутрішнього контролю. До таких об'єктів належать бухгалтерський облік, достовірність фінансової звітності, стан майна установи, самофінансування, фінансова стійкість, платоспроможність, системи управління, якість господарського та технічного обслуговування, планування, нормування, стимулювання, внутрішній контроль, операційні процеси та виконавча дисципліна.

Суб'єктами контролю є персонал установи, інвентаризаційна комісія та наглядова рада, але Бюджетний кодекс передбачає, що внутрішній контроль здійснюється керівником установи. Об'єктами контролю є діяльність бюджетних установ та її результати. Засобами контролю є різноманітні методи, прийоми та

процедури, за допомогою яких з'ясовується, чи є в діях установи розбіжності з нормативно-правовою базою та чи досягаються поставлені цілі й показано на таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Суб'єкти внутрішнього контролю установи

Суб'єкти внутрішнього контролю	Функціональні обов'язки та завдання суб'єктів внутрішнього контролю
Адміністрація (керівництво установи)	- Визначення загальної мети та напрямів діяльності установи. - Створення сприятливого середовища для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю. - Затвердження політики внутрішнього контролю та призначення відповідальних осіб. - Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю.
Бухгалтерія (головний бухгалтер)	- Ведення бухгалтерського обліку витрат за обмінними операціями відповідно до чинного законодавства та внутрішніх документів установи. - Здійснення попереднього контролю за правильністю оформлення первинних документів. - Складання фінансової звітності - Участь в інвентаризації матеріальних цінностей і грошових коштів.
Матеріально - відповідальна особа	- Організація проведення закупівель товарів, робіт і послуг. - Контроль за своєчасним надходженням та якістю придбаних матеріальних цінностей. - Ведення обліку руху матеріальних цінностей.

Джерело: узагальнено автором

Функції внутрішнього контролю установи включають:

- планування: визначення цілей аудиту, складання плану аудиту та розробка конкретної програми аудиту;
- організація: етап визначення предмета та цілей аудиту, джерел інформації, аудиторських процедур, методологічних підходів та осіб, відповідальних за проведення аудиту;
- бізнес-функція: визначає процес проведення аудиту та реалізує аудиторські процедури;
- контроль: аналіз результатів аудиторських процедур та порівняння їх з відповідними плановими, нормативними та законодавчими вимогами з метою

виявлення помилок та надання висновків щодо ефективності діяльності об'єкта аудиту;

- впровадження документації внутрішнього контролю, пропонування заходів щодо усунення виявлених недоліків та здійснення контролю за виконанням цих заходів, на етапі складання звіту або висновків.

Методи внутрішнього контролю можна аудиту поділити на наступні групи:

- Наукове мислення
- Фактичний контроль.
- Контроль документів.

Метод наукового мислення є основним методом аудиту і включає аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, аналогію, моделювання, узагальнення, порівняння, гіпотезу, спостереження та зіставлення і використовується в усіх предметах і розділах внутрішнього контролю.

Ті самі факти можна послідовно перевірити від часткового до загального, використовуючи індукцію, і від загального до часткового, використовуючи дедукцію, оскільки загальне і часткове можна послідовно перевірити за допомогою методу індукції [2].

Вибір методу індукції чи дедукції залежить від обсягу даних, що підлягають перевірці. Індуктивний метод застосовують, якщо аудит охоплює всю фінансово-господарську діяльність (наприклад, аудит касових операцій, банківських операцій, розрахунків з підзвітними особами тощо). В іншому випадку використовується дедуктивний метод, який значно економить час аудиту та підвищує ефективність аудиторських процедур.

Підхід внутрішнього контролю передбачає логічне розуміння фактів операцій та діяльності шляхом перевірки документів з формальних та суттєвих аспектів. При цьому аудитор самостійно обирає найбільш ефективний метод перевірки достовірності операцій і фактів.

Методи фактичного та документального контролю тісно пов'язані між собою та залежать один від одного. Це означає, що при використанні методу фактичного контролю аудит завершується доповненням необхідної інформації з

відповідних економічних і технічних документів, тоді як при використанні документального контролю потрібна додаткова інформація про фактичну наявність коштів.

Документальний контроль дозволяє аудитору встановити якість, реальність і достовірність документації, на підставі якої операції і факти відображені в бухгалтерському обліку, правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність фінансової звітності.

Прийоми документального контролю:

Формальна перевірка: метою є виявлення таких фактів, як підробка або доповнення документа, модифікація цифрових даних або зміна реквізитів. Формальна перевірка встановлює повноту та правильність документа, заповнення необхідних реквізитів для цього типу документа та відповідність підпису особи, яка створила документ.

Арифметична перевірка: її мета - визначити правильність розрахунків і виявити відхилення, приховані за неправильними арифметичними діями. Здійснюється шляхом перерахунку результатів, підбиття підсумків та узгодження нарахунків і відрахунків.

Нормативно-правовий аудит: метою є перевірка відповідності операцій і фактів нормативним актам, директивам, стандартам, положенням національних органів влади та керівництва суб'єкта господарювання. Його проводять, коли в аудитора виникають сумніви щодо точності або законності певної операції чи події.

Експертиза: має на меті надати законну, достовірну та об'єктивну оцінку на основі документації, наданої експерту, та правильного плану роботи. Здійснюється шляхом вивчення документів, комерційних операцій, фактів і якості виконаної роботи. За дорученням аудитора це здійснюють експерти у відповідних галузях знань. За результатами експертної оцінки готується експертний висновок, який містить повні та конкретні відповіді на поставлені аудитором питання. Експертна перевірка доповнює формальну та арифметичну перевірку і спрямована

на виявлення підробок документів та встановлення реальності документів, реквізитів і записів, що містяться в них.

Економічний аудит: його метою є встановлення життєздатності комерційної операції шляхом перевірки того, яку економічну вигоду приносить операція, чи були зроблені економічно обґрунтовані розрахунки і які результати дала комерційна операція.

Зустрічна перевірка: має на меті виявити фіктивні документи або операції, які насправді не відбулися. Це передбачає порівняння двох копій одного і того ж документа, що зберігаються в різних установах або різних відділах однієї установи.

Логічна перевірка: здійснюється шляхом порівняння фактичних результатів з аналогічними або пов'язаними даними в документі.

Верифікація: метою є встановлення достовірності шляхом порівняння різних документів, що відображають різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних транзакцій. Наприклад, касові ордери порівнюються з прибутковими та видатковими касовими ордерами, журналами реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, бухгалтерськими проводками, виписками та фінансовою звітністю.

Результати внутрішнього контролю можуть бути використані для скорочення обсягу аудиторських процедур і часу, необхідного для проведення аудиту. Рішення про використання матеріалів внутрішнього контролю приймають самі зовнішні аудитори на основі організаційного аналізу підрозділу внутрішнього контролю.

Результати внутрішнього контролю допомагають зовнішньому аудитору завершити аудиторську роботу в більш короткі терміни.

За результатами внутрішнього контролю та на основі узагальнення виявлених помилок, зафіксованих у робочих документах працівників служби внутрішнього контролю, готується підсумковий документ - «аудиторський звіт» або «звіт про внутрішній аудит». Звіт подається керівництву компанії і містить інформацію про результати внутрішнього контролю, а також включає обсяг

аудиту, період аудиту, особу, відповідальну за проведення аудиту, перелік питань аудиту, документи, надані для перевірки, будь-які порушення, виявлені під час аудиту, а також висновки та рекомендації, зроблені за результатами аудиту [26].

SWOT-аналіз став широко використовуватися бюджетними установами для визначення сильних і слабких сторін, можливостей і загроз у системах бухгалтерського обліку та контролю витрат на обмінні операції. Це дозволяє оптимізувати облік витрат і забезпечити ефективне використання ресурсів, як показано в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 - SWOT- аналіз КУ Сумська ЗОШ I-II ст. № 27, м. Суми

Сильні сторони (Strengths)	Слабкі сторони (Weaknesses)
1	2
1). Прозоре регулювання. Витрати за обмінними операціями в бюджетній установі підлягає чіткому регулюванню за допомогою нормативних актів, що спрямовують прозорості та підзвітності.	1). Обмеженість фінансових ресурсів Бюджетні обмеження можуть обмежувати можливості для здійснення необхідних витрат або модернізації матеріально-технічної бази.
2). Стабільне фінансування. Завдяки гарантованому фінансуванню з державного або місцевого бюджету установа має ресурси для покриття витрат за обмінними операціями.	2). Високий рівень бюрократії. Численні етапи узгодження і затверджень для здійснення витрат можуть затримувати виконання обмінних операцій.
3). Дотримання стандартів. Використання державних стандартів бухгалтерського обліку забезпечує єдиний підхід до визнання та оцінки витрат.	3). Застарілі системи обліку. Бюджетні установи часто використовують застаріле програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку, що може призвести до помилок і затримок у їх роботі.
4). Державний фінансовий аудит. Регулярні перевірки з боку органів державного аудиту забезпечують контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.	4). Застарілі системи обліку. Бюджетні установи часто використовують застаріле програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку, що може спричинити помилки або затримки в роботі.
Можливості (Opportunities)	Загрози (Threats)
1). Покращення професійної підготовки. Участь бухгалтерів у навчальних програмах і тренінгах дозволить підвищити їхні навички в області управління витратами та звітності.	1). Зменшення державного фінансування. Зміни в економіці або державній політиці можуть призвести до скорочення фінансування та ускладнити здійснення витрат за обмінними операціями.
2). Залучення додаткових фінансових ресурсів Отримання грантів або участь у державних програмах розвитку може підвищити фінансові можливості установ щодо покриття витрат.	2). Втрата кваліфікованих кадрів. Недостатня мотивація або низькі зарплати можуть призвести до плинності кадрів або відсутності достатньої кількості кваліфікованих працівників може негативно вплинути на якість ведення обліку витрат.

Продовження таблиці 3.2

1	2
3). Залучення додаткових фінансових ресурсів. Отримання грантів або участь у державних програмах розвитку може підвищити фінансові можливості установ щодо покриття витрат.	3). Зміни в законодавстві. Часті зміни в нормативно-правовій базі, що регулює бухгалтерський облік і аудит, можуть призвести до необхідності постійної адаптації системи бухгалтерського обліку, що збільшує навантаження на співробітників.

Джерело: узагальнено автором

В ході здійснення внутрішнього контролю в КУ Сумська ЗОШ I-III ст. №27, м. Суми використовуються документальні, організаційні, розрахунково-аналітичні методичні прийоми.

Безперечно, з точки зору бухгалтерського обліку, документальні методи відіграють важливу роль у системі внутрішнього контролю доходів і витрат. При цьому основними джерелами інформації для контролю доходів і витрат є бюджет, установчий договір, статут, акти перевірок, первинні документи і звіти. Документальні методи контролю застосовуються не тільки при перевірці підготовлених документів, а й на етапі їх підготовки та подання. Зокрема, працівник бухгалтерії погоджує договори, контролює та здійснює заходи з відшкодування збитків, затверджує осіб, які готують форми первинних документів [27].

Інші працівники, які беруть участь у формуванні та використанні доходів і видатків у межах своєї компетенції, також перевіряють наявність реквізитів під час здійснення операцій та дотримання законодавства.

Вагоме місце зважаючи на структуру видатків займають перевірки розрахунків з оплати праці. Окрему групу в закладі становлять організаційні методи, основним з яких є інвентаризація.

Отже, особливості функціонування, фінансування та діяльності закладу освіти, підходи до побудови обліку в подальшому обумовлюють специфічність організації та проведення внутрішнього та зовнішнього контролю, їх напрямків та сфер застосування.

3.2 Практичні аспекти державного фінансового аудиту витрат за обмінними операціями в закладі освіти

Перехід до ринкових відносин і пов'язане з цим ослаблення державного втручання в економіку призвели до недооцінки ролі фінансового аудиту в успішному управлінні установами, особливо державного фінансового аудиту в бюджетній сфері.

На сьогодні існує об'єктивна необхідність комплексного дослідження теоретико-методологічних та організаційних засад державного фінансового аудиту, стратегію подальшого його розвитку і тим самим зумовлюється актуальність і науково-практична значущість даного дослідження.

У зв'язку з цим виникає необхідність підвищеної уваги до організації ефективної системи фінансового контролю бюджетних установ, постійного вдосконалення механізмів управління і контролю за бюджетними коштами.

Незважаючи на зміни в системі державного управління в Україні, що відбулися протягом останніх років, все ще існує низка невирішених проблем, пов'язаних з управлінням фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ. Основними проблемами є, насамперед, відсутність єдиної системи управління фінансами в бюджетних установах, незавершеність формування нормативно-правової бази та відсутність єдиної методології та інформаційної бази.

Тому необхідно проаналізувати особливості проведення фінансово-економічних ревізій та перевірок бюджетних установ, їх сутність та основні риси, а також виявити проблеми та тенденції розвитку державного фінансового аудиту бюджетних установ.

Відповідно до Бюджетного кодексу, бюджетні установи здійснюють свою фінансово-господарську діяльність на основі кошторису. Кошторис є основним плановим документом, який надає розпоряднику бюджетних коштів повноваження отримувати доходи та здійснювати видатки для виконання своєї функції з надання послуг, переважно соціального характеру населенню [1].

Раніше контроль за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ здійснювався шляхом проведення ревізій та перевірок. Ревізії та перевірки були суто заключним (постфактум) контролем за результатами фінансової звітності та мали на меті:

- 1) перевірка дотримання фінансового законодавства;
- 2) аналіз достатності та правильності обчислення загальних і спеціальних ресурсів бюджету та дотримання бюджетних асигнувань і бюджетних зобов'язань;
- 3) перевірка цільового, економного та ефективного використання і збереження коштів і майна ;
- 4) достовірність, повнота і надійність бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- 5) виявлення та перевірка фінансових операцій, віднесених до категорії сумнівних і незвичайних.

Інтеграція до Європейського Союзу та перехід до нових стандартів державних фінансів змінили напрями державної політики у сфері фінансового управління бюджетними коштами. Забезпечення зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни в державі є питанням підвищення ефективності фіскального менеджменту. Існує пряма потреба у запровадженні нових видів і методів контролю за використанням бюджетних коштів з урахуванням зарубіжного досвіду [27].

Наразі такі види контролю здійснюються у формі ревізій фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, аудиту та перевірок державних закупівель.

Нормативно-правова база управління державними фінансами також зазнає значних змін. Державна аудиторська служба України (ДАСУ) при здійсненні контрольних заходів у бюджетних установах керується такими документами:

- 1) Порядком проведення органами державної ДАСУ фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [26];
- 2) Методичними рекомендаціями з проведення органами ДАСУ фінансової та господарської діяльності бюджетних установ

- 3) Порядком проведення інспектування ДАСУ [27];
- 4) Порядком проведення перевірок державних закупівель органами ДАСУ.

Види державного фінансового аудиту бюджетних установ наведені у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Види державного фінансового аудиту бюджетних установ

Основні завдання	Основні методи контролю	Відображення результатів
Фінансово-господарський аудит		
Сприяння бюджетній установі у забезпеченні: правильності ведення бухгалтерського обліку; законності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна; складання достовірної фінансової звітності; організації ефективного внутрішнього фінансового контролю	Камеральна перевірка. Моніторинг. Обстеження	Аудиторський звіт. Надання рекомендацій
Інспектування		
Виявлення фактів порушень законодавства. Встановлення посадових та матеріально відповідальних осіб, винних у їх вчиненні.	Ревізії	Акт ревізії. Установлення вимог
Перевірка державних закупівель		
Створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель та запобігання проявам корупції у цій сфері. Забезпечення прозорості процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та досягнення їх оптимального і раціонального використання	Нагляд. Контроль	Акт перевірки. Акт перевірки з окремих питань

Джерело: узагальнено автором

Для практичного здійснення фінансово-господарського аудиту законодавством передбачено посаду державного фінансового аудитора - посадової особи органу ДАСУ, уповноваженої на проведення аудиту. На відміну від ревізорів, аудиторі закріплюються за конкретними бюджетними установами та здійснюють поточні контрольні заходи. Постійно працюючи з суб'єктом господарювання протягом року, аудитор має змогу виявити та попередити проблемні ситуації на ранній стадії, а також мінімізувати або виправити недоліки, виявлені під час поточних процедур. Основна функція таких аудитів - виявлення наслідків бюджетних порушень після завершення бюджетного року. Основним

завданням фінансово-економічного аудиту як нефіскальної форми контролю є попередження, а також стримування порушень у бюджетних органах. Аудити проводяться з періодичністю в декілька років, охоплюють певний період діяльності бюджетного органу і здійснюються на постійній основі.

Державний фінансовий аудит - це нерозривний процес взаємопов'язаних процедур, що здійснюються щорічно через управління ризиковими господарськими операціями.

Фінансово-господарський аудит дає можливість керівнику бюджетної установи зробити висновки про ефективність рішень, прийнятих у процесі виконання своїх обов'язків і функцій. Ці рішення, в першу чергу, спрямовані на раціональне та цільове використання бюджетних коштів, а також ефективність їх витрачання.

Запровадження фінансово-господарського аудиту в системі державного фінансового контролю бюджетних установ сприяє підвищенню відповідальності керівників, які як розпорядники бюджетних коштів повинні подавати разом з річною фінансовою звітністю аудиторський висновок, підготовлений ДАСУ, що містить висновок про достовірність фінансової звітності. Крім того, інформація, що міститься у звіті, повинна бути обґрунтованою та об'єктивною, а довільне тлумачення будь-яких положень не допускається.

Основними особливостями фінансово-господарського аудиту порівняно з ревізіями є безперервна робота з об'єктами контролю протягом бюджетного року та встановлення відносин співпраці з керівником бюджетної установи.

На кожному етапі ревізії орган ДАСУ не лише надає рекомендації керівництву установи щодо усунення порушень і недоліків, а й на запит керівника установи надає пояснення з питань ведення бухгалтерського обліку, здійснення операцій з коштами і майном та організації внутрішнього фінансового контролю. За результатами поточного аудиту не застосовуються фінансові санкції, не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, не ініціюються цивільні позови до винних осіб та не накладаються зобов'язання. Однак, якщо керівник не усуне порушення, виявлені у заключній частині аудиторського звіту,

при складанні річної фінансової звітності, державний аудитор притягає винну особу до дисциплінарної, матеріальної та/або кримінальної відповідальності. У таких випадках складається протокол про адміністративну відповідальність та готується пропозиція щодо застосування фінансових санкцій до керівника. Аудиторський звіт також може бути наданий правоохоронним органам для використання в аналітичній роботі на обґрунтований письмовий запит правоохоронних органів.

Перевірки проводяться у формі планових або позапланових виїзних аудитів ДАСУ. Склад аудиторів та тривалість перевірки визначаються з урахуванням кола питань, передбачених програмою перевірки. Максимальна тривалість планового аудиту становить 30 робочих днів, а позапланового - 15 робочих днів. За рішенням суду термін перевірки може бути продовжений на 15 робочих днів для планових перевірок і на 5 робочих днів для позапланових перевірок, залежно від рішення суду. У разі необхідності до участі в перевірці можуть залучатися фахівці міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій.

Основним завданням ревізії є виявлення порушень законодавства та встановлення посадових і матеріально відповідальних осіб, винних у їх допущенні. Результати ревізій документуються актами, порядок складання, затвердження та підписання яких передбачено законом. За результатами ревізії органи ДАСУ мають право притягати у порушеннях до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності. Крім того, ДАСУ має право звертатися до суду в інтересах держави у разі невиконання вимог щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів [26].

Хоча переваги аудиту та інспектування фінансово-господарської діяльності є очевидними, для подальшого зниження рівня порушень та економічно ефективного управління бюджетними коштами необхідно:

- поступовий перехід від аудиту фінансово-господарської діяльності до аудиту ефективності діяльності бюджетних установ;

- підвищити ефективність програми аудиту;
- активізувати діяльність, спрямовану на формування дієвої національної системи внутрішнього контролю, що сприяє вирішенню проблеми ефективного управління та використання обмежених фінансових ресурсів;
- підготувати рекомендації щодо визначення пріоритетності методів контролю при проведенні ревізій та перевірок фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;
- розробити методологію визначення та обґрунтування рівня можливих ризиків при проведенні ревізій фінансово-господарської діяльності;
- розроблення та впровадження механізмів управління ризиками у фінансово-господарській діяльності;
- прийняття на законодавчому рівні рекомендацій та вимог щодо здійснення внутрішнього контролю керівниками бюджетних установ;
- створити базу даних, що містить інформацію про структуру, функціонування та фінансово-господарську діяльність бюджетних установ, щоб органи фінансового управління були поінформовані про ключові сфери діяльності, де контроль може бути вдосконалений;
- запровадити методологію оцінки роботи національних аудиторів та відповідальності аудиторів за якість аудиторських процедур;
- створити базу навчальних матеріалів для підвищення професійного рівня національних аудиторів та вивчити можливість дистанційного навчання;
- широке висвітлення у засобах масової інформації результатів контрольних заходів, проведених ДАСУ, та рішень, прийнятих щодо осіб, винних у порушенні фіскального та бюджетного законодавства;
- удосконалити форми і методи взаємодії ДАСУ з іншими органами управління.

Аналізуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що аудит в освітніх установах є важливим інструментом забезпечення прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Процес допомагає виявити потенційні проблеми, оцінити дотримання фінансової дисципліни та розробити рекомендації щодо покращення фінансового менеджменту.

Таким чином, державний фінансовий аудит витрат на обмінні операції передбачає систематичну перевірку точності та повноти обліку і звітності за всіма видами витрат, пов'язаних з обмінними операціями даної установи. Це включає перевірку ключових документів (наприклад, актів, видаткові накладні, рахунків, договорів), аналіз бухгалтерських книг (головної книги, журналів-ордерів, платіжних відомостей) і порівняння даних бухгалтерського обліку з банківськими виписками та іншими документами. Оцінка відповідності законам, нормативним актам і обліковій політиці установи. В результаті виявляються помилки, порушення та неефективні витрати.

Аудит витрат за обмінними операціями є важливим, оскільки допомагає забезпечити відкритість та достовірність інформації про використання бюджетних коштів, виявити неефективні витрати та запропонувати заходи для їх усунення. Це також допомагає підвищити відповідальність посадових осіб за використання коштів. Він також запобігає шахрайству шляхом виявлення та попередження порушень.

Особливістю аудиту витрат в освітніх установах є те, що, окрім традиційних витрат, таких як оплата праці та комунальні послуги, установа має спеціальні витрати, такі, як навчально-методичне забезпечення, наукові дослідження та стипендії. Крім того, більша частина фінансування надходить з державного бюджету, що ставить додаткові вимоги до прозорості та ефективності використання коштів. Оскільки освіта є соціально важливою галуззю, аудит видатків має враховувати не лише економічні, але й соціальні аспекти [10].

Рушійною силою розвитку аудиту витрат є постійне оновлення законодавства у сфері освіти та фінансів, що вимагає від аудиторів постійного підвищення кваліфікації. Застосування міжнародних стандартів аудиту гарантує надання якісних аудиторських послуг. Тому навчальний заклад впровадив системи внутрішнього контролю для запобігання порушенням. У перспективі установа планує автоматизувати процеси, при цьому використання хмарних технологій та аналітики даних дозволить підвищити його ефективність.

Важливу роль у розвитку освітніх установах відіграє світовий досвід аудиту видатків, який демонструє постійний розвиток та інновації, спрямовані на забезпечення більшої прозорості, ефективності та підзвітності.

Одним із світових трендів є ризик-орієнтований підхід. Його суть полягає у зосередженні уваги аудитора на виявленні та оцінці найбільш значущих ризиків, пов'язаних з витрачанням бюджетних коштів. Це дозволяє більш ефективно використовувати ресурси аудиту та завчасно виявляти потенційні проблеми. Зокрема, при проведенні аудиту видатків основна увага приділяється результатам. Це означає оцінку не лише дотримання формальних процедур, а й досягнення поставлених цілей. Важливо зрозуміти, як витрачені кошти вплинули на якість освітніх послуг, результати навчання та розвиток закладу в цілому.

Цікавою світовою тенденцією в аудиті витрат є залучення стейкхолдерів. Це означає активну участь учнів, вчителів, батьків та громадських організацій у процесі аудиту. Це підвищує довіру до результатів аудиту та сприяє прозорості діяльності навчальних закладів [10].

Існують також відмінності між українською та міжнародною практикою. В Україні аудит валютних витрат в освітніх установах все ще перебуває на стадії становлення порівняно з іншими країнами, які мають більший досвід і більш розвинені системи аудиту. Крім того, національна нормативно-правова база, що регулює аудит, постійно змінюється та доповнюється, тоді як в інших країнах регуляторні системи є більш стабільними та прозорими.

Аудит видатків за обмінними операціями в закладах освіти є важливим інструментом забезпечення прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Сучасні тенденції розвитку державного фінансового аудиту спрямовані на підвищення його ефективності, об'єктивності та прозорості. Однак для досягнення цих цілей необхідно подолати низку викликів, серед яких недостатнє фінансування, брак кваліфікованих кадрів та опір змінам.

3.3 Удосконалення методики державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю установи

Удосконалення методів державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю в державній установі є ключовим елементом забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, підвищення прозорості та підзвітності керівника, а також покращення фінансового контролю на рівні органів державної влади. Цей процес потребує комплексного підходу, що включає адаптацію міжнародних стандартів, вдосконалення процедур внутрішнього контролю та підвищення кваліфікації аудиторів і управлінців.

Функціонування бюджетних установ України в нових економічних умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів. З цією метою постійно вдосконалюються форми і методи державного фінансового аудиту. Про це свідчить поява нових видів контролю, таких як аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудит ефективності бюджетних програм.

Обидва види аудиту доповнюють один одного. Аудит фінансово-господарської діяльності забезпечує законність і прозорість процесу, а аудит ефективності дозволяє нам оцінити, чи були досягнуті соціально-економічні цілі використання коштів. Їх застосування допомагає підвищити відповідальність, оптимізувати бюджетне планування і зміцнити довіру громадськості до керівника установи.

Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної організації є дуже важливою в процесі державного фінансового аудиту. Це пов'язано з тим, що правильно сформована система може запобігти значним порушенням без будь-якого зовнішнього впливу.

Внутрішній контроль доходів і видатків установи має здійснюватися систематично за встановленою концептуальною моделлю та враховувати всі елементи системи внутрішнього контролю та елементи безпеки, процеси аудиту якого представлена у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 Процеси аудиту при внутрішньому контролі в установі

Елементи оцінки	Найменування процесу аудиту
1	2
Оцінка організаційної структури, розподілу посадових обов'язків і відповідальності	Вивчаються організаційні документи, які закріплюють розподіл функціональних повноважень відділів, їх керівників, співробітників, посадових інструкцій з метою визначення порядку підпорядковування та підзвітності працівників, адекватності розподілу обов'язків, компетентності персоналу
Оцінка стилю та основних принципів управління бюджетною установою	Дослідження практики прийняття рішень в установі та визначення стилю управління (демократичний, авторитарний ліберальний), визначення адекватності стилю управління завданням функціонування установи та очікуванням, що виявляють підлегли. Визначення рівня делегування повноважень ь. Оцінка дотримання основних принципів управління (розподіл праці, дисципліна, єдиноначальність, субординація інтересів, єдність дій, винагорода персоналу централізація, порядок, справедливість тощо).
Оцінка діяльності служби внутрішнього аудиту	Визначення наявності служби внутрішнього аудиту, оцінка систематичності, частоти та результативності контрольних дій, вчасності інформування керівництва, можливість попередження порушень
Оцінка кадрової політики	Дослідження кадрової документації установи з метою вивчення практики прийняття на роботу, звільнення працівників, надання матеріального заохочення, надання матеріальної допомоги, дослідження відповідності їхньої освіти, кваліфікації, досвіду роботи займаним посадам. Оцінка рівня плинності кадрів.
Оцінка комунікації	Дослідження каналів обміну інформацією між підрозділами, співробітниками, вчасності надходження необхідної інформації від одного структурного підрозділу до іншого
Оцінка ризиків	Дослідження існування системи оцінки ризиків в установі діяльності відповідно до їх класифікації
Оцінка практики організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та оприлюднення звітності	Вивчення особливостей організації бухгалтерської служби, закріплення функціональних обов'язків за бухгалтерами, дослідження наказу про облікову політику з метою визначення її специфіки в установі, аналіз обраної форми бухгалтерського обліку. Дослідження правильності складання плану рахунків. Визначення особливостей складання звітності, перевірки та затвердження актів звірок, арифметичної точності записів. Оцінка існуючого контролю над програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем. Визначення специфіки ведення та перевірки аналітичних рахунків і звітів про рух оборотних коштів; затвердження документів та контроль їх руху. Вивчення результатів проведених установою інвентаризацій та періодичності їх проведення.

Джерело: узагальнено автором

Так, наприклад, при формуванні системи внутрішнього контролю особливу увагу також слід приділити благодійним пожертвам. Якщо благодійник не визначив конкретні цілі використання коштів, слід зазначити, що керівник самостійно вирішує, як їх використовувати відповідно до основних економічних потреб, з урахуванням деталей організації, таких як освітній процес, спеціалізація, потреби класу та іншого враховуючи, що сьогодні існують проблеми нормативного регулювання, проблеми управління в цих сферах дуже актуальні як на рівні освітніх установ, так і на місцевому рівні [9].

Впровадження системи внутрішнього контролю в установі з урахуванням специфічних компонентів, етапів впровадження і допоміжних елементів системи дозволить здійснювати своєчасний моніторинг діяльності, реагувати на зміни навколишнього середовища, своєчасно приймати управлінські рішення про небезпечні ситуації, що виникають в ході діяльності установи, і своєчасно впроваджувати систему внутрішнього контролю. про ефективні способи, за допомогою яких можна підвищити ефективність використання бюджетних коштів.

Водночас слід зазначити, що внутрішній контроль повинен бути інтегрований у бізнес-процеси, а не накладатися на них. Він не повинен діяти системно, запобігати можливим ризикам і здійснюватися у вигляді окремих контрольних заходів.

Основними напрямками вдосконалення державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю є:

- адаптація та впровадження міжнародних стандартів аудиту та контролю: Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (МСВА) мають стати основою для розробки національних стандартів державного аудиту та внутрішнього контролю. Це дозволить привести практику державного фінансового аудиту у відповідність до міжнародних стандартів та підвищити довіру до результатів аудиту. Також впровадження стандартів на організаційному рівні забезпечує високий рівень професіоналізму та зменшує ймовірність фінансових зловживань;

- вдосконалити процедури планування та проведення аудиту, який повинен базуватися на ризик-орієнтованому підході. Це дозволяє зосередитися на найбільш важливих аспектах фінансової діяльності фінансової установи, де ризик нецільового використання коштів та порушень фінансової дисципліни є найвищим. При проведенні аудиту важливо забезпечити неупередженість та незалежність аудитора і проводити перевірку відповідно до розроблених процедур;

- впровадження електронних систем контролю та аудиту, де використання автоматизованих систем аудиту та внутрішнього контролю, таких як електронні системи фінансового обліку та моніторингу (ERP-системи), дозволяє знизити ризик помилок, прискорити процес перевірки та забезпечити прозорість. Також впровадження електронного документообігу та систем збору, обробки та аналізу фінансової інформації значно підвищує ефективність внутрішнього контролю та зменшує потенціал для помилок і маніпуляцій;

- покращити взаємодію між зовнішніми аудиторами та внутрішнім контролем. Важливо забезпечити координацію між зовнішнім аудитом та внутрішнім контролем, уникати дублювання перевірок, підвищувати якість перевірок та обмінюватися ключовою інформацією та результатами. Зовнішні аудитори можуть надавати рекомендації щодо покращення внутрішнього контролю, а працівники служби внутрішнього контролю повинні здійснювати постійний моніторинг;

- підвищення кваліфікації та професіоналізму аудиторів - це коли регулярне навчання та підвищення кваліфікації аудиторів та бухгалтерів є важливим фактором забезпечення належного виконання роботи та впровадження нових методів аудиту. Це включає курси підвищення кваліфікації, сертифікацію та участь у міжнародних аудиторських форумах. Важливо також удосконалювати навички з антикорупційних практик та етики, що дозволить органам аудиту краще виявляти ризики фінансових порушень та забезпечувати законність використання бюджетних коштів;

- посилити системи моніторингу та звітності: постійний моніторинг фінансової діяльності установи може допомогти швидко виявити проблеми та порушення у використанні бюджетних коштів. Це включає регулярний аудит витрат і доходів, а також аудит програм і проектів. Важливо також удосконалити механізми звітування про результати аудиту та внутрішнього контролю. Для забезпечення прозорості та підзвітності результати аудиту мають бути доступними для відповідних органів влади та громадськості;

- забезпечити ефективне реагування на результати аудиту: Одним з найважливіших моментів є не лише проведення аудиту, але й реагування на його результати. За результатами аудиту необхідно запровадити конкретні заходи для усунення виявлених невідповідностей та механізми запобігання їх повторенню. Важливо, щоб керівництво установи взяло на себе відповідальність за усунення виявлених недоліків і контролювало впровадження рекомендованих змін;

- забезпечити дотримання національного законодавства та міжнародних зобов'язань: внутрішній контроль та аудит повинні не лише відповідати національному законодавству, але й враховувати міжнародні зобов'язання країни в рамках різних угод та співробітництва, в тому числі в рамках міжнародних організацій. Це включає дотримання принципів прозорості, ефективного використання державних ресурсів, запобігання корупції та сталого розвитку.

Важливу роль у розвитку аудиту відіграє міжнародний досвід. Основними напрямками реформування фінансового управління діяльності бюджетної установи у контексті посилення процесу європейської інтеграції є наступні:

- гармонізація системи внутрішнього контролю та аудиту для забезпечення прозорості бюджетних відносин та запобігання корупції в державному секторі;

- удосконалення законодавчої бази в галузі управління державними фінансами з урахуванням світового досвіду та відповідно до міжнародних стандартів;

- розробка єдиних концепцій, стандартів, форм і методів фінансового управління діяльністю бюджетних установ;

- удосконалення інформаційного, матеріального та кадрового забезпечення

регулюючих органів;

- підвищення ефективності профілактики правопорушень у сфері діяльності бюджетних організацій;
- поліпшення взаємодії і координації всіх учасників бюджетних відносин в області фінансового менеджменту;
- організація роботи внутрішніх аудитів у бюджетних органах та організаціях та підвищення їх ефективності.

З метою покращення методики державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю у державній установі слід дотримуватися наступних рекомендацій:

- розробити та впровадити нові процедури та стандарти аудиту та контролю, що відповідають сучасним вимогам;
- запровадити постійну систему навчання та сертифікації аудиторів та незалежних аудиторів;
- удосконалити внутрішній контроль шляхом інтеграції автоматизованих систем фінансового моніторингу;
- залучати зовнішніх аудиторів для незалежної оцінки роботи персоналу внутрішнього контролю;
- підвищити рівень звітності та зробити інформацію доступною для громадськості.

Забезпечення більш ефективного, прозорого та підзвітного використання державних коштів є важливим для збереження суспільної довіри та ефективного функціонування установи

Отже, впровадження даних рекомендацій щодо організації державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю доходів і витрат у практичну діяльність навчального закладу дозволить підвищити його ефективність та діяльність в цілому.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження актуальної проблеми удосконалення організації обліку витрат за обмінними операціями, внутрішнього контролю та державного фінансового аудиту діяльності Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми, встановлено та розроблено слідуючі висновки теоретичного, методичного і організаційного характеру і надано практичні рекомендації щодо поліпшення цих аспектів для вирішення основних завдань дослідження:

1. Одним із шляхів вдосконалення нарахування заробітної плати, як основного елемента витрат за обмінними операціями, є покращення існуючого аналітичного обліку в закладі. Для даної установи необхідно акцентувати увагу на питання щодо якісного збирання, обробку та аналітичного обліку наданих даних щодо відпрацьованого та невідпрацьованого часу згідно затверджених норм тривалості робочого часу, із урахуванням результатів роботи працівників та структури фонду оплати праці на визначені цілі та мету діяльності закладу.

Впровадження електронного документообігу буде сприяти покращенню організації обліку витрат за обмінними операціями та скороченню часу на обробку операцій та документів, роблячи процеси більш ефективними та прозорими. Все це сприятиме поліпшенню внутрішніх стандартів і процедур оцінки та реєстрації обмінних операцій, які дозволяють досягти високої точності обліку, зменшити ризики помилок, підвищити прозорість фінансових процесів, забезпечуючи відповідність законодавству та міжнародним стандартам.

2. Практичні засади обліку і державного фінансового аудиту видатків за обмінними операціями було розглянуто на матеріалах Комунальної установи Сумська загальноосвітня школа I-III ступенів № 27, м. Суми. Проаналізувавши діяльність установи за 2021-2023 роки, можна дійти висновку про те, що сума витрат за обмінними операціями за досліджуваний період становила 64 364 757 гривень. Спостерігається зменшення фінансування у 2023 році у порівнянні з 2021 роком на суму 945 656 гривень, або 4,3 %. По доходній частині загального фонду за досліджуваний період також спостерігається аналогічна

ситуація щодо зменшення фінансування установи. Це спричинило виникненню дефіциту у розмірі 888 256 гривень, який відображено у формі 2-дс «Звіт про фінансові результати» (рядок 2390).

3. Для більш детальної інформації про доходи та витрати за обмінними операціями як основних об'єктів обліку будь-якої бюджетної установи нами запропоновано деталізувати в Наказі про облікову політику – класифікацію фактичних доходів та витрат, яка і дозволить здійснювати більш точні розподіли з урахуванням характеру господарських операцій. Правильно сформована облікова політика щодо доходів і витрат закладу дозволить виявити незаконні витрати, забезпечити прозорість облікового процесу, скласти фінансову звітність та отримати об'єктивну інформацію для здійснення обґрунтованих висновків та прийняття управлінських рішень.

4. У сучасній економічній ситуації в Україні існує велика кількість правопорушень у фінансово-бюджетній дисципліні, що завдає чималої шкоди бюджету країни. Щоб ефективно боротися з недотриманням вимог чинного законодавства, необхідно якісно вибудувати та законодавчо закріплити норми контролю в бюджетних установах. Державний фінансовий аудит у бюджетній установі - це система заходів, які спрямовані на забезпечення дотримання законодавства, ефективного використання бюджетних коштів та запобігання корупції. Основні завдання державного фінансового аудиту - це перевірка дотримання бюджетної дисципліни, виявлення порушень використання бюджетних коштів та невідповідності виконання бюджетних програм, а також вдосконалення механізмів контролю. Основні принципи державного фінансового аудиту – це законність, системність, об'єктивність, прозорість та результативність. Значення державного фінансового аудиту полягає у забезпеченні ефективного використання бюджетних коштів та підвищенні довіри громадськості до державної влади.

5. Для запобігання порушень при звітності використання бюджетних коштів пропонується проведення регулярного аудиту витрат і доходів, а також удосконалити механізми звітування про результати аудиту та внутрішнього

контролю. Цьому сприятиме використання сучасного бухгалтерського програмного забезпечення для автоматизації, яке дозволяє значно економити час на обробку та аналіз даних, що в кінцевому підсумку сприятиме покращенню фінансового управління та забезпеченню відповідності вимогам законодавства та міжнародних стандартів.

6. Особливості функціонування, фінансування та діяльності установи, підходи до побудови обліку, в подальшому обумовлюють специфічність організації та проведення внутрішнього та зовнішнього контролю, їх напрямків та сфер застосування. Для покращення взаємодії між зовнішніми аудиторами та внутрішнім аудитом пропонується співпраця щодо обміну ключовою інформацією та результатами. Регулярне та якісне навчання аудиторів та бухгалтерів сприятиме їх професійному розвитку та підвищенню кваліфікації. Впровадивши процедури планування та проведення аудиту шляхом адаптації та введенню міжнародних стандартів аудиту та контролю – дозволять привести практику державного фінансового аудиту у відповідність до міжнародних стандартів та підвищать довіру до результатів аудиту.

Забезпечення більш ефективного, прозорого та підзвітного використання державних коштів та аудиту є важливими для збереження суспільної довіри та ефективного функціонування установи.

Таким чином впровадження запропонованих заходів дасть змогу покращити ведення обліку та внутрішнього фінансового аудиту видатків бюджетної установи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456- VI База даних «Законодавство України» ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 29.11.2024).
2. Глух, М., Ковалко Н. Державний фінансовий аудит як різновид фінансового контролю. *Актуальні проблеми правознавства*, 2022. Вип.1. С. 25-31.
3. Драгоман А. В. Підходи до визнання сутності доходів і витрат загального фонду бюджетної установи в умовах впровадження методу нарахування // *Студентський вісник Національного університету водного господарства та природокористування*, 2015. Випуск 3. С. 98-100.
4. Заросило А. Методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : *Міжнар. наук. журн*, 2017. Вип. 3-4. С. 95-104.
5. Карпенко Н. Г., Аранчій Я.С. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ. *Молодий вчений: наук. журнал*, 2017. №5. URL: <https://www.pdaa.edu.Ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/154.pdf> (дата звернення 25.11.2024).
6. Кемарська Л.Г. Проблеми методології бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору: *Науковий вісник Ужгородського національного університету*, 2018. № 20. С. 28-32.
7. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково- аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*, 2008. № 9. С. 15-19.
8. Мельник В.Ю. Особливості облікового відображення витрат за обмінними операціями в закладах освіти. Матеріали VIII міжнародної Науково-практичної конференції «Управління розвитком соціально-економічних систем», 2024. С. 221-223.
9. Мельник В.Ю. Функціонування та розвиток аудиту витрат за обмінними операціями в закладах освіти: вітчизняний досвід та світові тенденції, Матеріали III Міжнародної Науково-практичної конференції «Стратегічні

пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації», м. Суми. 2024. С. 106-107.

10. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно - ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: Затв. наказом ГоловкиРКУ № 451 від 19.12.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.11.2024).

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 Бухгалтерський облік Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.gov.ua/news/buhgalterskij-oblik/buhgalterskij-oblik-u-derzhavnomu-sektori> (дата звернення 26.11.2024).

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення 28.11.2024).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звертання 25.11.2024).

14. Павликівська О. І., Марущак Л. І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат. *Бізнес Інформ*. № 10, 2016. С. 343-348.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 27.11.2024).

16. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 . URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/page> (дата звернення 25.11.2024).

17. 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 №755. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17> (дата затвердження 29.11.2024).

18. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 26.11.2024).

19. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Затв. постановою Кабінет Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. м. Київ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.11.2024).

20. Про затвердження Положення про типові форми меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17> (дата звернення 27.11.2024).

21. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 №879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 25.11.2024).

22. Положення про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 №604. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17> (дата звернення 25.11.2024).

23. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 №307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення 25.11.2024).

24. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ

Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення 26.11.2024).

25. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 26.11.2024).

26. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: Затв. постановою КМУ № 1777 від 31.12.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.11.2024).

27. Порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою: Затв. постановою КМУ № 550 від 20.04.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.11.2024).

28. Сушко Н.І Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції. *Scientific Journal «Science Rise»*, № 2/1(19), 2016. С. 47-54.

29. 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 №1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16> (дата звернення 25.11.2024).

30. Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору. *Економічні науки: Зб. наук. пр. Серія: Облік і фінанси.* - Луцьк, 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. С. 261 – 270.

31. How to Approach Risk-based Auditing? URL: <https://www.bmsauditing.com/blogs/risk-based-auditing-approach> (дата звернення 26.11.2024).

32. Nataliya Solovyova Economic essence of expenditures as the most important objects of accounting, control and analysis of the main managers of budgetary funds, *Corporate Ownership & Control* / Volume 11, Issue 2, Continued – 2, 2014. p. 269-273.

33. Ozod Masharipov, Zarifa Khamidova, Gulchiroy Tursunkulova, Olim Azizov, Organizational aspects of internal control system in budget organizations and relationship with internal audit service. 2023, URL: https://www.bioconferences.org/articles/bioconf/pdf/2023/10/bioconf_ebwff2023_08010.pdf (дата звернення 25.11.2024).

34. The Importance of Internal Controls in Protecting Private Schools Against Fraud. May 26, 2023 URL: <https://ceriniandassociates.com/private-schools-against-fraud> (дата звернення 25.11.2024).

35. Zhuravka F., Kravchenko O., Ovcharova N., Impact of integrated reporting on enterprise value-based management: evidence from Ukraine. *Problems and Perspectives in Management* Volume 18, 2020 Issue #2 pp. 154-165 doi: <http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18> (дата звернення 25.11.2024).