

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

ПОПЕРЕЧНИЙ Петро Ярославович
Обліково-аналітичне забезпечення діяльності установ державного
сектору економіки/Accounting and analytical support of Public Sector
Entities' activity

Спеціальність – 071 Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і контроль в державному секторі
економіки
Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ОДСм-21
Поперечний П.Я.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент,
С.В. Сисюк

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
« ___ » _____ 2025 р.

Завідувач кафедри
д.е.н., професор

З.-М.Задорожний

Тернопіль – 2025

ЗМІСТ

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ УСТАНОВОЮ	6
1.1. Облікова політика як складова системи управління	6
1.2. Активи, доходи, витрати та послуги як об'єкти облікового моделювання	10
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В УСТАНОВАХ ОСВІТИ	16
2.1. Активи: класифікація та методичні аспекти обліку	16
2.2. Доходи та витрати в установах освіти: обліковий аспект	23
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УСТАНОВ ОСВІТИ	
3.1. Організаційно-методичні положення економічного аналізу та оцінка фінансово-господарської діяльності	32
3.2. Внутрішній контроль в системі управління установою	37
Висновки	42
Перелік використаних джерел	47
Додатки	51

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність дослідження обліково-аналітичного забезпечення діяльності установ державного сектору економіки, зокрема закладів загальної середньої освіти, зумовлена посиленням вимог до ефективності, прозорості та підзвітності використання бюджетних коштів в умовах реформування системи публічних фінансів і децентралізації управління. Заклади загальної середньої освіти є одними з найбільших споживачів ресурсів місцевих бюджетів, що обумовлює необхідність формування якісної обліково-аналітичної інформації для планування, контролю та оцінки результатів їх діяльності.

Запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, програмно-цільового методу бюджетування та посилення внутрішнього фінансового контролю актуалізують потребу у вдосконаленні методики обліку, аналізу та звітності в закладах загальної середньої освіти. Належне обліково-аналітичне забезпечення є передумовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів та забезпечення сталого розвитку освітньої галузі на місцевому рівні.

Зважаючи на значну кількість досліджень, слід вказати, що проблеми організації обліку залишаються досить актуальними, ґрунтуються на практичних і теоретичних аспектах та висвітлюються в працях провідних учених. Зокрема дані дослідження проводили Л.Гізатуліна, Л.Ловінська, С.Свірко, С.Сисюк. Однак, попри чисельні дослідження, ціла низка проблем залишається недостатньо висвітленою, що потребує подальших теоретичних досліджень та детального аналізу.

Мета дослідження обумовлена необхідністю обґрунтування теоретичних та практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку, аналізу та контролю в умовах

військового стану, економічної та політичної кризи.

Для того, щоб досягти мети у дослідженні сформовано **завдання**:

- вивчити теоретичні аспекти організації обліку, аналізу та контролю;
- висвітлити суть активів, доходів, витрат та послуг як об'єктів облікового моделювання;
- обґрунтувати методику обліку активів;
- дослідити обліковий аспект доходів та витрат в державному секторі;
- визначити організаційно-методичні положення економічного аналізу;
- дослідити роль внутрішнього контролю в системі установи;
- вказати на напрями удосконалення обліку, аналізу і контролю.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність установ державного сектору економіки закладів загальної середньої освіти в процесі формування, використання та контролю бюджетних ресурсів. Дослідження проводилось на показниках фінансово-господарської діяльності Тернопільської загальноосвітньої школи I-III ступенів № 27 імені Віктора Гурняка.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад обліково-аналітичного забезпечення доходів, видатків і результатів виконання кошторисів у закладах загальної середньої освіти, а також механізми їх аналізу та контролю в умовах функціонування системи публічних фінансів.

Методи дослідження. При написанні роботи застосовувались як загальнонаукові, так і, що дало можливість більш якісно провести дослідження. Для специфічні методи дослідження і прийоми ідентифікації впливу специфічних особливостей діяльності на систему обліково-аналітичного забезпечення застосовувались індукція і дедукція. З метою визначення стану системи обліку проводився детальний аналіз. При розмежуванні об'єктів обліку було використано причинно-наслідковий метод і вдало застосований графічний метод. Системний підхід дав можливість

більш детально висвітлити тенденції розвитку обліку та вказати на шляхи удосконалення.

Практичне значення отриманих результатів. У процесі дослідження узагальнено методичні підходів до обліково-аналітичного забезпечення діяльності установ державного сектору економіки, зокрема закладів загальної середньої освіти. Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості їх використання в діяльності закладів загальної середньої освіти та органів управління освітою при удосконаленні організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю доходів і видатків. Запропоновані рекомендації можуть бути застосовані під час формування облікової політики установ, планування та аналізу виконання кошторисів, підготовки бюджетної і фінансової звітності, а також у процесі прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Апробація результатів роботи та публікації. Методика обліку та перелік аналітичних показників пройшли апробацію у досліджуваній установі. За результатами дослідження опубліковано 2 тез у наукових конференціях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ УСТАНОВОЮ

1.1. Облікова політика як складова системи управління

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» зазначено «облікова політика це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [17].

Дане визначення підтверджує важливе значення облікової політики, яка сприяє забезпеченню належних умов для отримання своєчасної та достовірної інформації щодо фактичних результатів діяльності та впливає на прийняття рішень.

Чебан Т.М., трактуючи дане поняття зазначає «облікова політика суб'єктів державного сектору є необхідним засобом забезпечення раціональної організації обліку, формування якісного інформаційного забезпечення системи управління» [42, с. 27].

Вдало сформована облікова політика забезпечує використання у відповідності до законодавчих вимог встановлених принципів і методів, які у подальшому застосуванні сприяють формуванню достовірної звітності. Для того, щоб сформована облікова політика досягла своєї мети повинні виконуватись ряд завдань, що зумовлені застосуванням основних принципів як організації, так і безпосередньо веденням бухгалтерського обліку та ґрунтуватись на ефективному використанні наявних ресурсів, контролі за ними, цільовому їх використанні та сприяти попередженню негативних явищ, розробленню вдалих заходів щодо їх недопущення і усунення.

При формуванні облікової політики доцільно детально ознайомитись загальнодержавними нормами та галузевими особливостями діяльності

установи, щоб отримати достовірну інформацію про реальний стан обліку та надати слушні пропозиції щодо удосконалення, залучаючи до цієї роботи працівників багатьох структурних підрозділів, що забезпечить правильний вибір об'єктів обліку, які необхідно описати та вибрати найбільш вдалі варіанти елементів облікової політики, так як існує право вибору, тому що передбачено більш, а ніж один варіант для оцінки.

Організація обліку має розпочинатись із формування належної облікової політики, яка розглядається як концептуальна його основа, що забезпечує формування звітності та прийняття найбільш ефективних управлінських рішень.

Грунтовно вивчені особливості діяльності та на цій основі сформована облікова політика дають можливість досить реально провести оцінку роботи бухгалтерської служби установи щодо відповідності діючим нормативно-правовим документам та найбільш вдалого вибору можливих варіантів і методів обліку, які у значній мірі сприяють задоволенню потреб, як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

При формуванні облікової політики обов'язково потрібно врахувати особливості діяльності та організаційно-правової форми установ державного сектору, так як вони накладають суттєвий відбиток на ведення обліку, але при цьому обов'язково дотримуватись загальноустановлених вимог та правил. Облікова політика розглядається як підґрунтя для належного функціонування усєї системи обліку, яка узгоджується з національними стандартами.

Черкашина Т.В. зазначає, що «необхідно зазначити формальну реалізацію прав суб'єкта у формуванні облікової політики та підкреслити обмеженість права вибору чітким переліком нормативних документів, що регулюють облік у бюджетних установах» [44].

Писарчук О. В., Ковальова І. В. зазначають, що «дієва облікова політика має на меті забезпечувати повне віддзеркалення бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не лише з правових

норм, а й з економічного змісту; безперервне застосування прийнятої методології щодо відображення господарських операцій та оцінки активів протягом звітного періоду; повне відтворення доходів та видатків протягом звітного періоду; співставність даних аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності; ведення бухгалтерського обліку відповідно до умов діяльності та особливостей суб'єкта господарювання» [25].

Виходячи із цього, можна зазначити, що облікова політика має на меті упорядкувати обліковий процес та забезпечити його більшу ефективність.

Облікова політика є важливим засобом групування та детального опрацювання інформації, тому її розглядають як елемент управління.

Облікову політику слід розглядати як важливий елемент усієї системи бухгалтерського обліку та складову системи управління установи. Завдання облікової політики спрямовані на повне та своєчасне відображення усіх фактів фінансово-господарської діяльності та формування звітності за умови обов'язкового дотримання вимог законодавства та ефективного використання коштів.

Належним чином сформована та запроваджена облікова політика забезпечує можливість правильної оцінки рівня організації облікових процесів встановленим нормативним вимогам та потребам користувачів у достовірній інформації та узаконює обрані установою методи і варіанти налагодження облікового процесу.

Формування облікової політики проходить, у більшості випадків, з урахуванням практичного досвіду та професійних навичок працівників, що часто породжує цілу низку помилок, які у подальшій роботі впливають на обліковий процес та безпосередньо на прийняття своєчасних та ефективних рішень. Негативний вплив спричиняє також і постійне обмеження фінансових ресурсів, що вимагає суттєвих змін у інформаційно-комунікаційній системі та використання уніфікованого програмного забезпечення, яке дасть можливість значно спростити опрацювання обліково-аналітичної інформації. Це потребує додаткових фінансових витрат і

належного рівня професійної майстерності працівників бухгалтерської служби, зважаючи на те, що рівень їх знань має вплив на оцінку суттєвості інформації при прийнятті рішень. Працівники бухгалтерської служби повинні не лише мати належний рівень кваліфікації та досвід роботи, але і вміти швидко адаптуватись до нових вимог, що ставляться перед обліково-аналітичним забезпеченням та системою обліку загалом.

Облікова політика є важливим джерелом інформації про особливості відображення фактів господарських операцій, їх економічний зміст та документальне підтвердження, що дає можливість узагальнити дані і сформуванню звітності, як фінансову, так і бюджетну. Вона має бути незмінною упродовж облікового періоду та дотримуватись методології оцінки активів, доходів і витрат. Облікова політика поєднує у собі основи державного регулювання та специфіку діяльності, тому має чітко відповідати усім вимогам для налагодження раціональної організації облікового процесу.

Маючи значні обсяги облікової інформації, які необхідно досить швидко опрацювати, установи використовують сучасні технології. З цією метою проводять детальний аналіз різноманітних програм щодо автоматизації облікових процесів, встановлюють основні задачі, які має вирішити це програмне забезпечення, можливість швидкої адаптації до особливостей діяльності та очікуваних результатів, рішень і витрати, які будуть понесені при його впровадженні.

Можна констатувати, що формування облікової політики є досить трудомістким процесом, так як вимагає глибокого аналізу діяльності, фахових навичок значної кількості працівників, врахування ризиків (при умові неправильного застосування), але у подальшому це дає можливість налагодити обліковий процес, який би у повній мірі відповідав поставленим завданням щодо надання якісних послуг.

Облікова політики розглядається як важливий елемент облікової системи, тому проблеми її формування та впровадження потребують подальших наукових досліджень та своєчасного вирішення.

1.2. Активи, доходи, витрати та послуги як об'єкти облікового моделювання

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» слід зазначити «активи – це ресурси, контрольовані підприємством (і, відповідно, бюджетною установою) у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [29].

Активи слід розглядати як важливий інструмент управління в загальній системі усією установи, тому їх обліку надається важливе значення.

Для забезпечення поставлених перед установою освіти завдань вона повинна мати необхідні ресурси та здійснювати свою діяльність згідно законодавчих вимог.

З метою ефективної діяльності в установі має бути якісно організований облік, що забезпечить значне підвищення оперативності і достовірності облікової інформації та сформує її таким чином, щоб повністю відобразити у звітності. Достовірне відображення інформації у звітності стане запорукою прийняття ефективних рішень керівником на основі попередньо проведеного аналізу та контролю за цільовим використанням наявних ресурсів.

В системі управління установою важливе місце відіграють активи, яким притаманні специфічні особливості в державному секторі, що вимагає додаткових досліджень та напрацювань з метою обрання індивідуальних підходів у системі обліку з обов'язковим урахуванням позитивних чинників на їх облікове відображення, що забезпечується існуючою нормативно-правовою базою. Нові підходи до обліку активів узгоджуються з міжнародними стандартами та зарубіжною практикою, що значно ускладнює існуючі підходи, але одночасно дозволяє проводити формування даних, які у більшій мірі відповідають реальному стану цих важливих об'єктів обліку.

Зважаючи на важливу роль та вагому частку в структурі ресурсів,

рішення щодо використання активів мають бути адекватними, відповідати реальній ситуації, яка сформувалась на даний час та забезпечити проведення аналізу з метою подальшого раціонального їх використання. Виходячи із особливостей діяльності кожна установа формує власну політику стосовно управління активами, що забезпечує правильний обрахунок, встановлює потребу в певних видах активів, визначає їх оптимальний склад та структуру і встановлює найбільш реальні джерела отримання активів. Якщо це питання буде успішно вирішене, то установа зможе у майбутньому забезпечити надання якісних послуг, проводити розрахункові операції. Тому кожна установа має більш раціонально використовувати свої активи. Однак це в жодному разі не повинно негативно відобразити на якості та спектрі послуг. Зменшення потреби в матеріалах необхідно проводити без шкоди щодо задоволення встановленої якості послуги на основі попередньо проведених оптимальних розрахунків.

У НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» зазначено «основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року» [18].

Інформаційне забезпечення щодо стану, зношеності, вартості, наявності активів дає підстави для ефективного управління ними. Аналіз структури активів вказує на те, що більша частка припадає на нефінансові активи, тому вдало проведена політика їх управління є запорукою успішної діяльності.

Метелиця В.М., Н.І. Коваль акцентували увагу на тому, що «наявність вартісного критерія під час віднесення активу до складу основних засобів або інших необоротних матеріальних активів приводить до труднощів не тільки під час відображення цього активу в обліку, але й під час здійснення планування доходів і видатків бюджетної установи» [14, с. 199].

О.В. Богданюк і Л.С. Бачинська вказують «стосовно питань законодавчого регулювання обліку основних засобів у державному секторі слід зазначити, що в цьому разі слід керуватися як загальними нормативними положеннями, які стосуються будь-якої ділянки обліку в бюджетній сфері, так і спеціальними рекомендаціями, стандартами, що стосуються виключно питань обліку основних засобів» [1, с. 481].

НП(С)БОДС 123 «Запаси» трактує «запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта ДС» [20].

«Фінансові інвестиції визнаються, якщо суб'єкт державного сектору здійснює контроль над фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності»[23]. Їх оцінюють за собівартістю, що формується на основі ціни придбання, а також комісійної винагороди та податків, які пов'язані із безпосереднім їх придбанням. Якщо проходить обмін на грошові кошти, то оцінка здійснюється на основі балансової вартості переданих у цьому випадку активів. Доречно було б вказати, що дані активи, у порівнянні з іншими, ще досить мало досліджені, тому вимагають подальших наукових і практичних розробок щодо їх економічної сутності, так і оцінки і відображення в обліку.

Запорукою позитивної діяльності можна вважати використання комп'ютерних технологій, які відповідають вимогам діючої системи обліку та сприяють спрощенню облікових операцій, пришвидшують процес відображення даних у різноманітних облікових, аналітичних носіях і дають можливість якісно проводити контрольні процедури та на цій основі приймати своєчасні рішення, що значно підвищує якість отриманої

інформації, так як вона уже систематизована за певними параметрами та придатна до формування звітності.

Саме активи забезпечують надання послуг, тому вони потребують детального планування, щоб забезпечити виконання обсягів надання послуг та визначеного спектру цих послуг. Вдале управління активами залежить від багатьох факторів, що у поєднанні дасть можливість ефективно використовувати їх. Придбання та закупівлю активів проводять на основі механізму публічних закупівель, що вимагає додаткових навичок у їх проведенні.

За підсумками закупівлі встановлюють постачальника та лише після цього укладають договір щодо придбання активів. Після придбання їх використовують за призначенням з метою надання послуг, але при цьому можуть виникати додаткові витрати, що зумовлені обслуговуванням, ремонтами. По завершенню використання вони вибувають. Усі зазначені операції відбуваються у відповідності до законодавчих вимог та запровадженої облікової політики. Від порядку отримання активів залежить спосіб відображення на рахунках бухгалтерського обліку, зважаючи на те, усі операції мають бути документально засвідчені, щоб забезпечити формування необхідної інформації про витрати та здійснювати управління ними.

Дослідження особливостей обліку активів установ державного сектору вказують на те, що вони мають значну специфіку, що породжує ряд проблем як у теоретичному, так і методичному аспектах, тому вони мають бути чітко узгоджені у нормативно-правових документах, що вимагає подальших наукових досліджень та прийняття зважених рішень.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» трактує «доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок коштів власника)» [17].

У цьому ж стандарті зазначено «витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять

до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власником)» [17].

Пігош В.А. подає наступні визначення «видатки – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом; витрати – це зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання»[26].

Заклади освіти надають специфічні послуги, що вимагає зосередження уваги на особливостях їх надання. Для цього доцільно здійснити оцінку рівня забезпеченості надання послуг та встановити якість їх надання. В такому випадку потрібно розглянути та детально вивчити критерії, що дають можливість встановити цю якість та у подальшому їх дотримуватись з метою задоволення потреб користувачів, що їх отримують.

Закон України «Про захист прав споживачів» вказує, що «послуга – це діяльність виконавця з надання споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб» [36].

Коваленко А.Н. зазначає «послуга – товар, що продається не як результат виробництва, а як діяльність» [8].

Яковенко Р.В. констатує, що «послуга один із товарів галузі нематеріального виробництва» [49].

Важливим завданням для установи освіти є надання широкого спектру якісних освітніх послуг, виконати яке можливо за умови ефективного використання наявних ресурсів. Тому активи, доходи, витрати слід розглядати як важливі об'єкти облікового моделювання, що є необхідними для забезпечення виконання передбачуваних завдань.

Заклади загальної середньої освіти як установи державного сектору економіки мають право надавати платні послуги з метою залучення додаткових фінансових ресурсів для забезпечення та розвитку освітнього процесу, за умови дотримання вимог бюджетного й освітнього

законодавства. Надання таких послуг не повинно порушувати гарантоване державою право на безоплатну повну загальну середню освіту та здійснюється виключно в межах переліку, визначеного нормативно-правовими актами. До основних видів платних послуг, які можуть надаватися закладами загальної середньої освіти, належать:

- ~ надання додаткових освітніх послуг понад обсяги, визначені державними стандартами (факультативи, гуртки, курси, підготовка до ЗНО/НМТ, поглиблене вивчення окремих предметів);
- ~ організація занять з іноземних мов, інформаційних технологій, мистецьких і спортивних напрямів за вибором учнів та батьків;
- ~ надання послуг з користування спортивними залами, актовими залами, майстернями та іншими приміщеннями поза межами освітнього процесу;
- ~ проведення культурно-освітніх, спортивних заходів;
- ~ виготовлення та реалізація навчально-методичних матеріалів, копіювання та друк навчальних ресурсів;
- ~ організація харчування учнів осіб у випадках, передбачених законодавством.

Фінансове забезпечення та облік платних послуг здійснюється у складі спеціального фонду кошторису закладу освіти. Доходи від надання платних послуг зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах ДКСУ, та обліковуються відповідно до вимог НП(С)БОДС 124 «Доходи» як доходи від обмінних операцій. Використання цих коштів має цільовий характер і спрямовується на покриття витрат, пов'язаних з наданням платних послуг, розвиток матеріально-технічної бази, оплату праці залучених працівників тощо. Таким чином, платні послуги є інструментом диверсифікації джерел фінансування закладів загальної середньої освіти, сприяють підвищенню якості освітніх послуг і фінансової самостійності установ за умови прозорого обліку, належного контролю та дотримання принципів соціальної справедливості.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ДО

ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В УСТАНОВАХ ОСВІТИ

2.1. Активи: класифікація та методичні аспекти обліку

Активи закладів загальної середньої освіти (ЗЗСО) становлять матеріальну та фінансову основу їх діяльності, забезпечуючи реалізацію освітнього процесу, утримання інфраструктури та створення належних умов для навчання й виховання учнів. У бухгалтерському обліку активи визначаються як ресурси, контрольовані закладом у результаті минулих подій, від використання яких очікується отримання економічних вигід або іншого корисного потенціалу для досягнення цілей установи.

Свірко С.В. подає наступне визначенні організації обліку як «сукупність засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації існування зазначеної системи, а в її межі включаються такі напрями, як: первинна організація обліку, організація технології облікового процесу, організація роботи апарату бухгалтерії, організація розвитку бухгалтерського обліку» [34, с. 176].

Для бюджетних установ, в тому числі і закладів освіти специфічним є поділ активів на фінансові активи та не фінансові. так, Свірко С.В. зазначає «нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [35, с. 25].

Свірко С.В. у їх складі визнає «основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готову продукцію, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи» [35, с. 25].

Для прикладу наведемо структуру активів досліджуваного ЗЗСО (рис. 2.1).

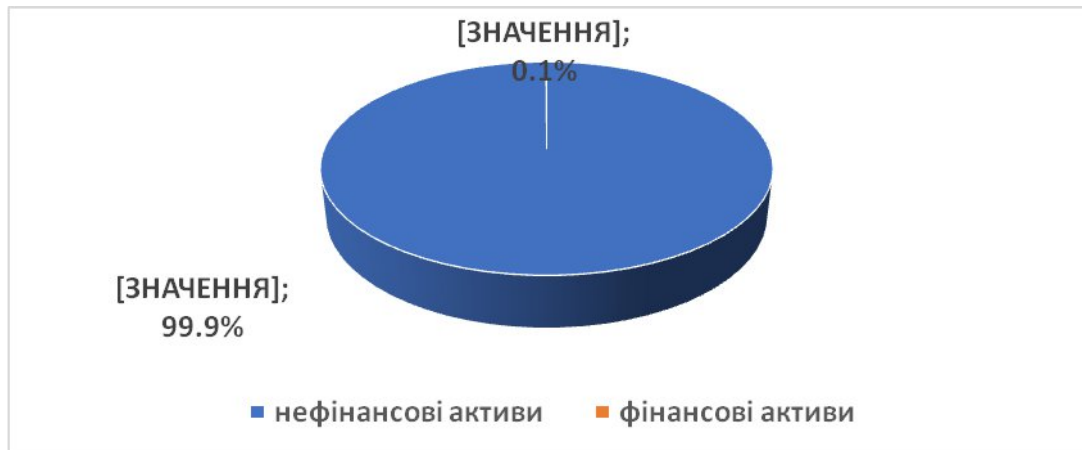


Рис. 2.1. Структура активів на 1 січня 2025 року

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності ЗЗСО

Таким чином, не фінансові активи у ЗЗСО становлять основну частину, а саме 99,9%.

Дослідження вартісної оцінки нефінансових активів ЗЗСО свідчить, що у динаміці 2022 – 2025 років відбувається їх щорічне збільшення (рис 2.2).

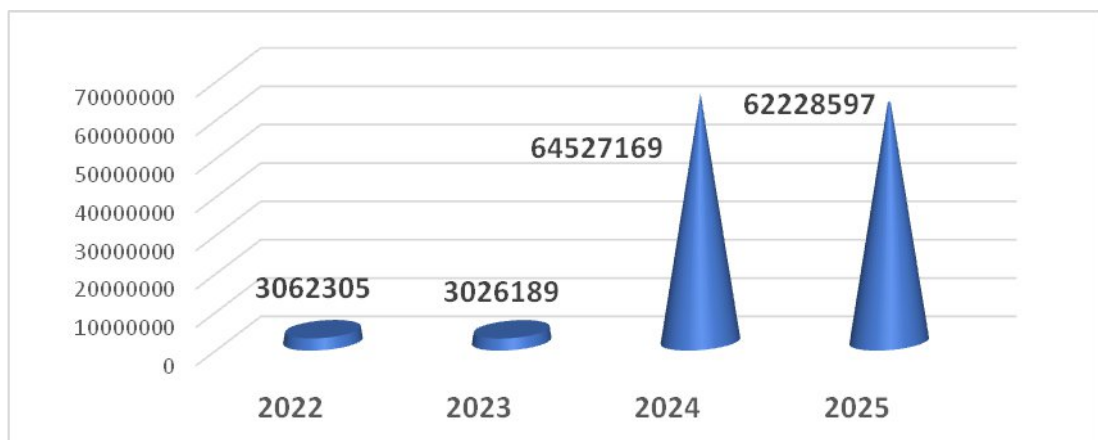


Рис. 2.2. Вартість нефінансових активів на 1 січня

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Таким чином, вартість нефінансових активів становм на 1 січня 2025 року становила 62228597 грн., що у порівнянні з 2022 року на 59166292 грн. більше.

Прядка Н. М. акцентує увагу на тому, що «загального показника, який характеризує нефінансові активи, який задовольнив би всі інформаційні потреби користувачів, не існує» [31, с. 120]. У подальших дослідженнях

автор вказує «на практиці нефінансові активи є основними активами бюджетних установ, у звітності їх частка досить вагома, у балансі має виокремлений розділ» [31, с. 120]. В досліджуваній установі нефінансові активи мають наступну структуру (рис. 2.3).

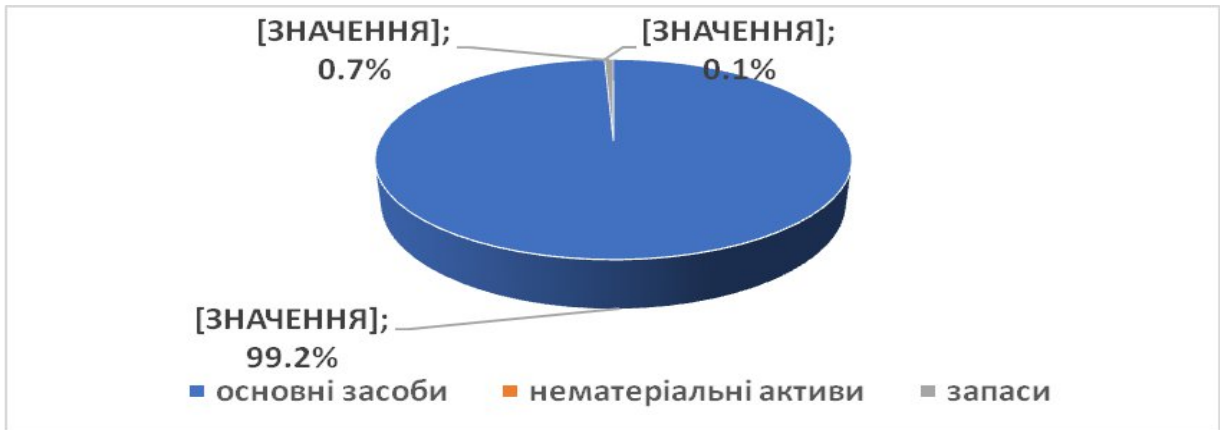


Рис. 2.3. Структура нефінансових активів на 1 січня 2025 року

Примітка. Узагальнено автором за даними додатка А

На основні засоби припадає 99,2% усіх нефінансових активів; 0,7% це запаси і 0,1% – нематеріальні активи. Вартість нематеріальних активів упродовж останніх років залишається незмінною, тому особливої уваги на їх дослідженні зосереджувати нема потреби. Основні засоби, як бачимо, займають найбільшу частку, тому проведемо порівняння їх вартості за останні роки (рис .2.4).

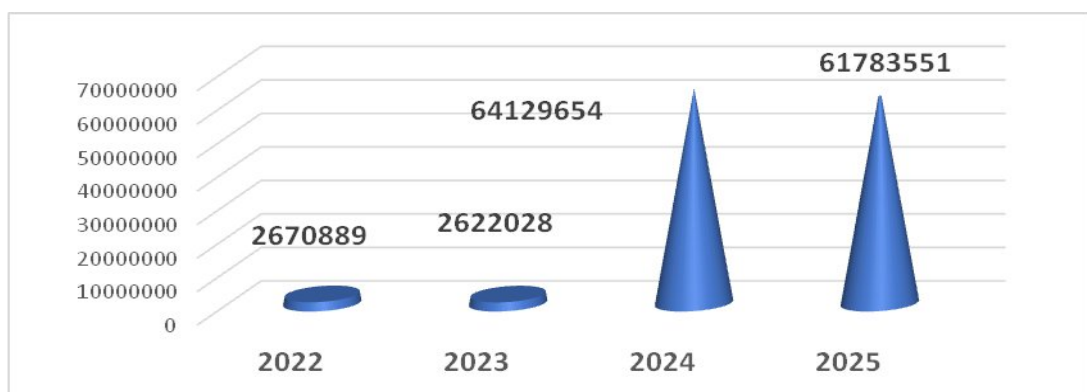


Рис. 2.4. Балансова вартість основних засобів

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Для забезпечення виконання передбачуваних завдань заклад освіти повинен мати належну кількість запасів, балансова вартість яких узагальнена на рис. 2.5

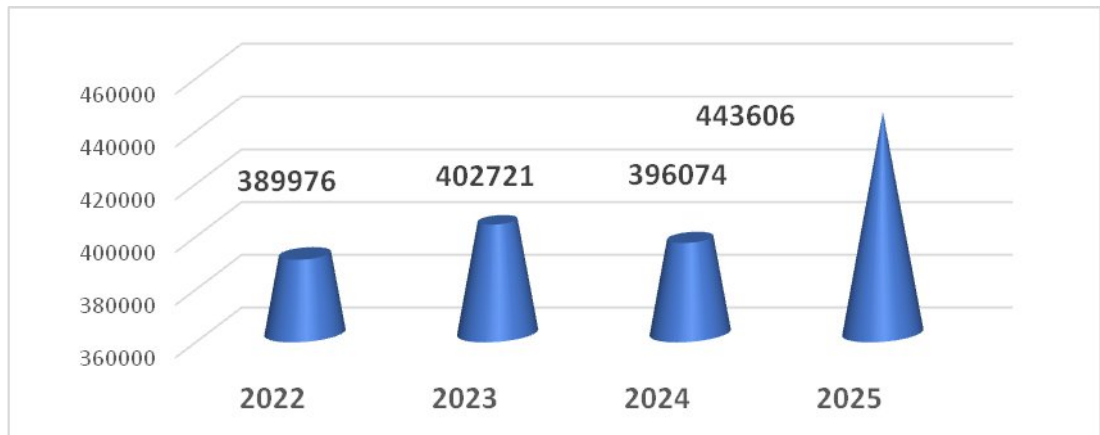


Рис. 2.5. Балансова вартість запасів

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Таким чином, на 1 січня 2025 року спостерігається збільшення балансової вартості запасів до 443606 грн., що у порівнянні з 2022 роком на 53630 грн. більше.

За даними попередніх узагальнень нефінансових активів ЗЗСО можемо констатувати, що структура активів досліджуваної установи за останні роки не зазнала суттєвих змін, а вартість активів постійно зростає, що зумовлено цілою низкою об'єктивних причин. Для забезпечення своєчасного та безперервного процесу надання освітніх послуг заклади освіти повинні бути у повній мірі забезпечені усіма необхідними активами, вартість яких постійно зростає.

Слід зазначити, що процеси отримання нефінансових активів є досить різноманітними, що потребує врахування особливостей їх надходження. У зазначених обставинах особливо слід зосередитись на досить специфічних механізмах, таких як благодійна допомога, дарування. У випадку, коли активи передають безоплатно, зазначену операцію можна трактувати як трансферту, так як передача проводиться без грошової компенсації.

Важливе значення у діяльності установи мають також і фінансові активи, тому проведено їх дослідження (рис. 2.6).

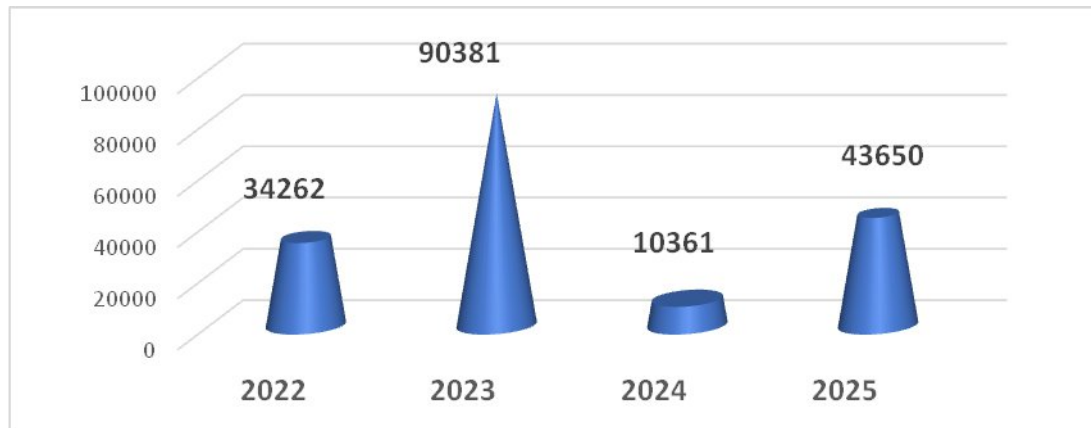


Рис. 2.6. Вартість фінансових активів

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Різка зміна вартості фінансових активів зумовлена величиною залишків коштів на казначейських рахунках по закінченні року. Фінансові активи, поряд з іншими активами, дають можливість забезпечити належну роботу закладу освіти упродовж облікового періоду щодо надання якісних освітніх послуг.

НП(с)БОДС 134 «Фінансові інструменти» трактує «фінансовий актив: грошові кошти та їх еквіваленти; контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив; контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах; інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання» [24].

З метою налагодження належного рівня організації обліку грошових коштів в установі необхідно розробити ефективну систему управління та в обов'язковому порядку її чітко дотримуватись. Тому система обліку має бути цілісною, із постійним використанням встановлених правил цільового використання, методики обліку, з врахуванням особливостей діяльності, позитивних і негативних чинників, внутрішнього та зовнішнього середовища, які суттєво впливають на обсяги надання послуг.

Для виконання поставлених перед установою завдань мають бути забезпечені обсяги фінансування, які зможуть забезпечити їх виконання у відповідності до встановленої модулі організації облікового процесу та надати відповідно передбачувані види послуг. Використання коштів має

проводитись лише на передбачувані цілі, з мінімальними витратами у відповідності до кошторисних призначень з обов'язковим розмежуванням за напрямками діяльності щодо надання якісних послуг та у встановлених обсягах.

Важливим фінансовим активом є дебіторська заборгованість, яка формується за розрахунками у порядку планових платежів, відшкодування завданих збитків, з підзвітними особами, з іншими дебіторами.

Виплату авансових коштів проводять для підзвітної особи або шляхом зарахування передбачуваних сум на її платіжну картку, або виплачуватись готівковим шляхом, особливо такий факт характерний для військових формувань. У зазначених обставинах важлива «увага зосереджується на обґрунтованості авансових звітів і терміни їх подання» [28].

Таблиця 2.1

Облік розрахунків з підзвітною особою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано аванс на картковий рахунок	2116	2313	3000,00
2.	Затверджено авансовий звіт	8411	2116	3480,00
3.	Відшкодування працівнику суми перевитрат	2116	2313	480,00

Примітка. Узагальнено автором за даними [27]

Дебіторська заборгованість, що утворилась у попередні періоди, але не була погашена, продовжує обліковуватись у поточному обліковому періоді. Кошти повернутої заборгованості зараховуються до доходів, що безумовно впливає на результат виконання кошторису даного року, тому проводиться коригування у сумі збільшення доходів даного облікового періоду щодо сум власних надходжень.

Велика сума дебіторської заборгованості породжує значну кількість проблемних питань у обліковій практиці, тому вона має бути достовірно оцінена, постійно піддаватись контролю, що у подальшому дозволить управляти її величиною та знаходити шляхи щодо зменшення зазначеної

суми.

Таблиця 2.2

Списання безнадійної дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Підстава для запису
		Дебет	Кредит	
Нарахування дебіторської заборгованості				
1.	Надано послуги	2111	7111	Акт надання послуг
2.	Списано на фінансовий результат нараховані у звітному періоді доходи	7111	5511	Бухгалтерська довідка
3.	Списано фінансовий результат звітного періоду	5511	5512	Бухгалтерська довідка
Списання безнадійної заборгованості				
4.	Списано заборгованість, визнану безнадійною до стягнення, за якою минув термін позовної давності	5512	2111	Акт інвентаризації
5.	Відображено на позабалансовому рахунку суму списаної заборгованості	071		Акт інвентаризації
Погашення заборгованості (загальний фонд кошторису)				
6.	Списано з позабалансового рахунку суму заборгованості, за якою надійшли кошти		071	Акт інвентаризації
7.	Надійшли кошти для погашення заборгованості, раніше визнаною безнадійною	2313	6211	Виписка з рахунку
8.	Перераховано до бюджету кошти	6211	2313	Платіжне доручення
Погашення заборгованості (спеціальний фонд кошторису)				
9.	Списано з позабалансового рахунку суму заборгованості, за якою надійшли кошти		071	Акт інвентаризації
10.	Надійшли кошти для погашення заборгованості, раніше визнаною безнадійною	2313	7111	Виписка з рахунку

Примітка. Узагальнено автором за даними [27]

Величина дебіторської заборгованості має бути під постійним контролем, тому що зростання її суми часто породжує проблеми щодо надання послуг. Зважаючи на попередній досвід бухгалтерська служба установи має контролювати оптимально допустимі розміри дебіторської заборгованості, щоб збільшення її величини, поза допустимі норми, не спричинило негативних факторів у діяльності потрібно дотримуватись термінів проведення інвентаризації, яка точно встановить фактичну її величину, а також дозволить спрогнозувати її суму у наступних облікових періодах, зважаючи на попередній досвід та тенденції зростання чи

зниження.

Вивчаючи методику обліку фінансових інвестицій важливо зосередити увагу на методах оцінки як на дату їх надходження, так і на дату балансу.

У відповідності до Плану рахунків [27] їх облік здійснюють на рахунках «251 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів», 261 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів», 521 «Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів» [27].

Оцінку фінансових інвестицій проводять за собівартістю, яка формується на основі ціни її придбання, комісійної винагороди, суми податків і інших витрат, які зумовлені їх придбанням. У випадку їх придбання на основі обміну на цінні папери власної емісії, собівартість встановлюється на рівні балансової вартості переданих цінних паперів. Якщо проводиться набуття в процесі обміну безпосередньо на грошові кошти чи будь-які інші активи, то оцінка проводиться на основі балансової вартості переданих у цьому випадку активів.

«Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються до їх погашення) на дату балансу відображаються за балансовою вартістю. Балансова вартість фінансових інвестицій зменшується у разі втрат від зменшення їх корисності або збільшується у разі визнання вигід відновлення корисності» [23].

Слід акцентувати увагу на тому, що якісне управління грошовими потоками можливе лише за умову встановлення пріоритетності у використанні коштів за основними напрямками діяльності та з врахуванням величини дебіторської заборгованості, яка часто досить суттєво впливає на процеси виконання завдань щодо надання послуг.

З метою надання якісних освітніх послуг установи застосовують сучасне програмне забезпечення, яке сприяє значно ефективнішій роботі усього облікового персоналу, що займається обліком активів та суттєво зменшує навантаження на одного облікового працівника. При умові

впровадження та застосування програми, яка найбільш враховує особливості діяльності, відповідає вимогам законодавчої бази та забезпечує узгоджену і скоординовану роботу усіх підрозділів, що використовують обліково-аналітичні дані щодо активів, виникає можливість швидкого прийняття обґрунтованих рішень у подальших напрямках використання активів.

Використання найбільш сучасних технологій опрацювання обліково-аналітичної інформації сприяє не лише її швидкому опрацюванню, але і значно знижує ризики втрати конфіденційності, так як за таких умов застосовується система захисту та несанкціонованого доступу до неї.

2.2. Доходи та витрати в установах освіти: обліковий аспект

У відповідності до НП(С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності» слід зазначити, що «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей» [17].

НП(С)БОДС 124 «Доходи» зазначає «обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань» [21].

У зазначеному стандарті вказано «необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов» [21].

Класифікацію доходів проводять у відповідності до встановленої методики, яка застосовується в усіх установах та суттєво не впливає на особливості діяльності.

На нашу думку, здійснюючи класифікацію доходів за необмінними операціями доцільно було її дещо доповнити, а саме додати елементи: безоплатно отримані товари, роботи та послуги; інша безоплатна допомога; надходження від відчуження активів.

Також досить доречно було б відносити надлишки (виявлені під час проведення інвентаризації) до доходів від необмінних операцій. Дана обставина може бути обґрунтована тим, що у цьому випадку проходить безоплатне отримання певних активів, що не має на меті здійснювати будь-який обмін на інші активи чи грошові кошти.

Слід зазначити, що у законодавчих документах відсутні чіткі критерії, які дають можливість розмежувати обмінні та необмінні операції. Їх доцільно визнавати за фактом обміну або його відсутності у процесі здійснення відповідних операцій. Дане питання залишається неузгодженим та ряд інших щодо обліку доходів та витрат, тому потребують подальших доповнень і уточнень. Співвідношення доходів від обмінних та необмінних операцій свідчить, що у досліджуваній установі основним джерелом доходів є доходи від обмінних операцій (рис .2.7).

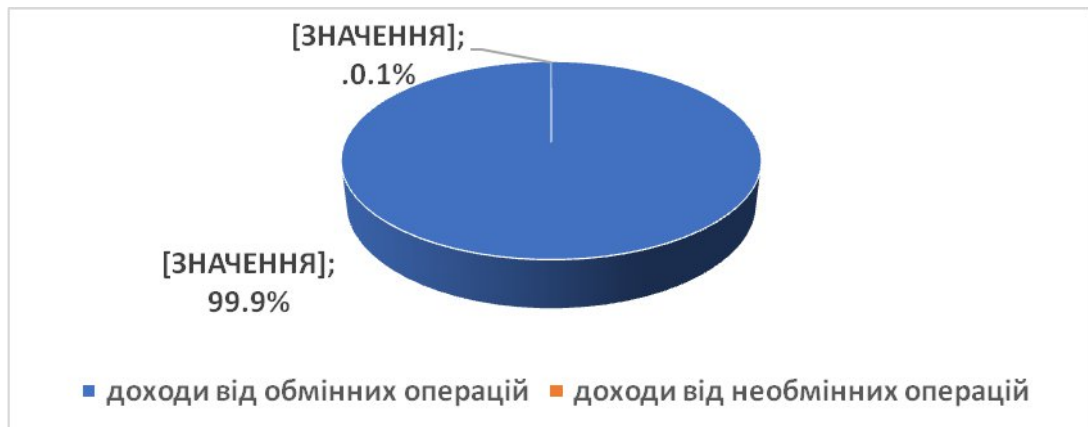


Рис. 2.7. Структура отриманих доходів за 2024 рік

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» визначено, що трансферти можуть бути як грошовим, так і не грошовими та включати гранти, списання боргів, штрафи, надання нерухомості, подарунки, пожертви, а також товари та послуги в натуральній формі [15].

У МСБОДС 23, зокрема визначено трансферти, як «надходження майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності від необмінних операцій, інших ніж податки» [15].

Структуру доходів за обмінними операціями ЗЗСО узагальнимо на рис.

2.8

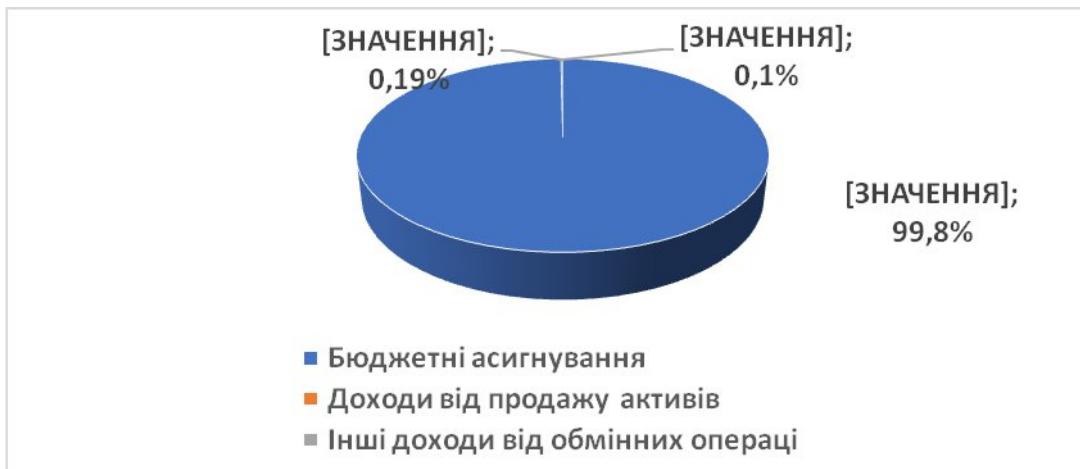


Рис. 2.8. Структура доходів від обмінних операцій за 2024 рік

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Таким чином, основним джерелом доходів у ЗЗСО є бюджетні асигнування, які у відсотковому співвідношенні складають 99,8%. Також протягом 2022 – 2024 років відбувається постійне зростання доходів у ЗЗСО (рис. 2.9).

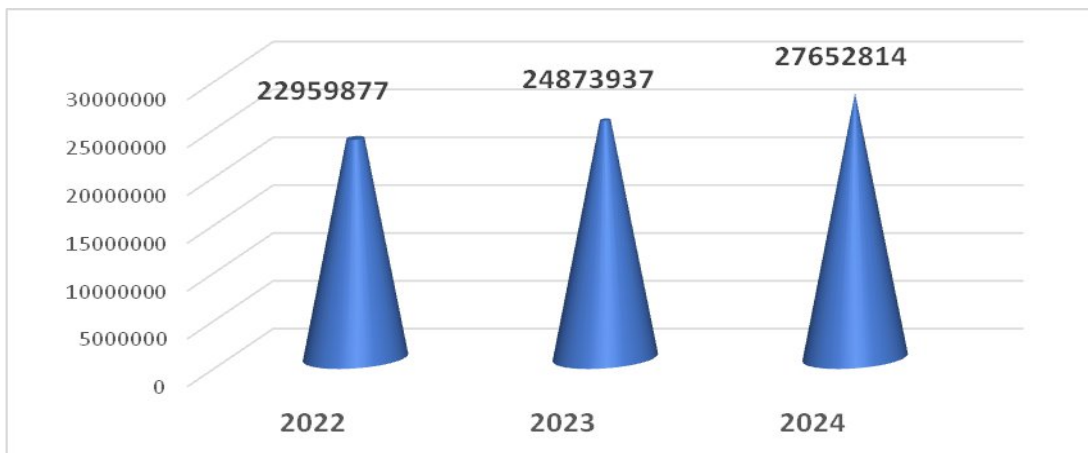


Рис. 2.9. Доходи за 2022-2024 роки

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

У 2024 році досліджуваний ЗЗСО отримав у 27652814 грн. доходів, що на 4692937 грн. більше як у 2022 році. Збільшення доходів відбувалося за рахунок отриманого фінансування на інклюзивну освіту, нову українську школу та за рахунок капітальних інвестицій в основні засоби (технічне оснащення класів).

За вимогами МСБОДС доходи та витрати встановлюються у відповідності до принципу нарахування, згідно з яким основними елементами є активи, зобов'язання, чисті активи, доходи і витрати, тому трансферти ідентифіковано таким чином, що є відмінним від тлумачення у НП(С)БОДС.

У Бюджетному кодексі подано дещо відмінна характеристика даного поняття «трансферти», де вони розглядаються як «кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі» [3].

Зважаючи на вище зазначене слід вести мову про суттєву неузгодженість щодо тлумачення даного поняття, як у національному, так і міжнародному законодавствах, що безперечно породжує значну кількість проблем та потребує врегулювання.

С.В. Свірко трактує «доходи бюджетної установи це надходження грошових коштів, що отримуються установою за рахунок державних коштів, з метою виконання кошторису доходів та видатків» [34].

Облік доходів у закладах освіти має важливе значення для забезпечення фінансової прозорості, ефективного управління бюджетними коштами у розрізі джерел їх отримання та контролю за їх цільовим використанням. У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про доходи застосовуються рахунки класу 7 «Доходи».

Аналітичний облік доходів ведеться за видами надходжень, кодами класифікації доходів бюджету, фондами (загальний, спеціальний) та джерелами фінансування (фінансування ЗЗСО з місцевого бюджету; фінансування за рахунок освітньої субвенції, фінансування програми на інклюзивну освіту і т.д). Важливим елементом системи обліку є щомісячне звірення даних бухгалтерського обліку з інформацією органів ДКСУ.

Контроль за правильністю відображення доходів здійснюють головний бухгалтер, керівник установи та органи фінансового нагляду. Особлива увага

приділяється цільовому використанню коштів спеціального фонду, щоб уникнути порушень фінансової дисципліни. Схему документообороту у процесі обліку доходів узагальнимо на рис. 2.10



Рис. 2.10. Алгоритм документального оформлення обліку доходів

Примітка. Узагальнено автором

Отже, облік доходів є важливим інструментом фінансового управління в закладі освіти, що забезпечує прозорість, підзвітність і ефективне використання бюджетних ресурсів. Правильна організація обліку доходів дозволяє керівництву освітніх установ планувати фінансову діяльність, контролювати виконання кошторисів і формувати достовірну фінансову звітність.

Система обліку витрат у закладах освіти має забезпечувати прозорість, достовірність і контрольованість використання бюджетних ресурсів.

Костирко Л.А. вказує на переваги вартісно-орієнтованого підходу в управлінні витратами і акцентує значну увагу на «зміни вартості та прогнозування її на наступні облікові періоди; вивчення основних факторів, що здатні значно вплинути на зміну вартості та розглядаються як інструмент управління, а також впливають на саму стратегію управління і дають можливість розробити ефективні мотиваційні схеми»[11].

«Класифікація витрат передбачає їх поділ на економічно однорідні групи з метою планування, облікового відображення, економічного аналізу та контролю» [38, с. 77].

Досліджуючи витрати закладу освіти можна стверджувати, що вони як

доходи протягом 2022- 2024 років зростали (рис. 2.11)

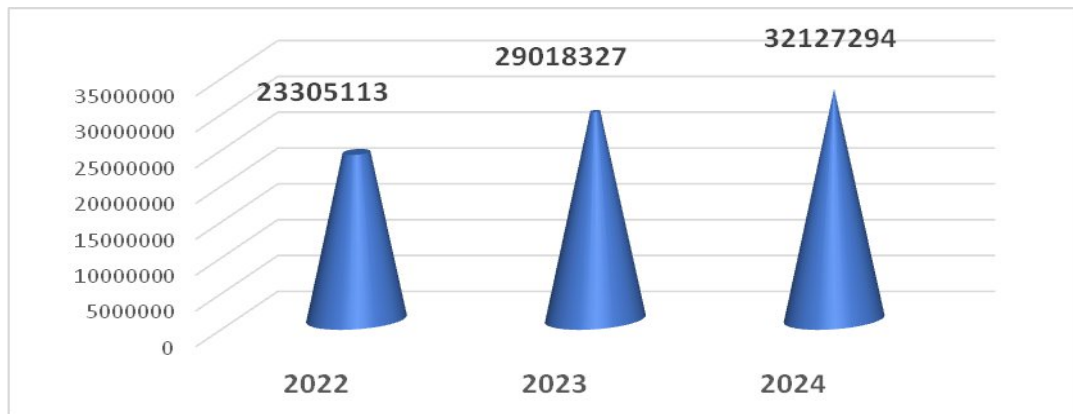


Рис. 2.11. Витрати за 2022-2024 роки

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Таким чином, у загальному підсумку витрати досліджуваного закладу освіти у 2024 році становили 32127294 грн., що на 8822181 грн. більше як у 2022 році.

Витрати, як доходи класифікують у розрізі витрат за обмінними та необмінними операціями, структура яких узагальнена на рис .2.12

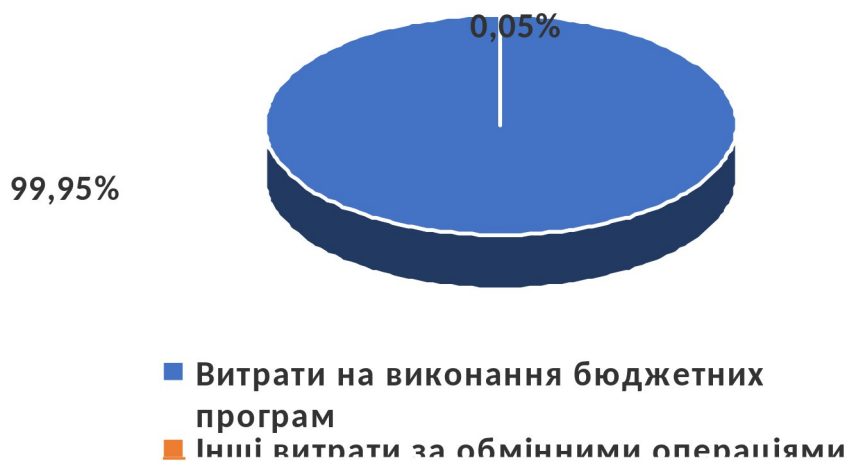


Рис. 2.12. Витрати за обмінними операціями за 2024 рік

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

Доцільно вказати, що у загальній сумі витрат 99,8% (32085419 грн.) це витрати від обмінних операцій і лише 0,2% (41875 грн.) – витрати від необмінних операцій. Зважаючи на те, що перша група є досить суттєвою, необхідно більш детально зосередити увагу на її структурі. Витрати за

обмінними операціями за 2024 рік проведені на виконання бюджетних програм у сумі 32071809 грн. або це 99,95%, поряд з цим інші витрати за обмінними операціями становлять 0,05% (13610 грн.).

Ефективне управління сприяє процесу оптимізації витрат, що забезпечує якіснішу роботу установи, зменшення використання наявних ресурсів, зацікавленість працівників у результатах діяльності та можливість проведення детального аналізу усіх показників з метою обґрунтування перспектив подальшої роботи. З метою найбільш раціонального використання наявних бюджетних коштів та ефективної діяльності щодо надання якісних послуг формуються програми. «Бюджетна програма – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [3].

Окрім класифікаційного підходу щодо розподілу витрат за обмінними та необмінними операціями доцільно розглядати витрати ЗЗСО за елементами (рис 2.13).

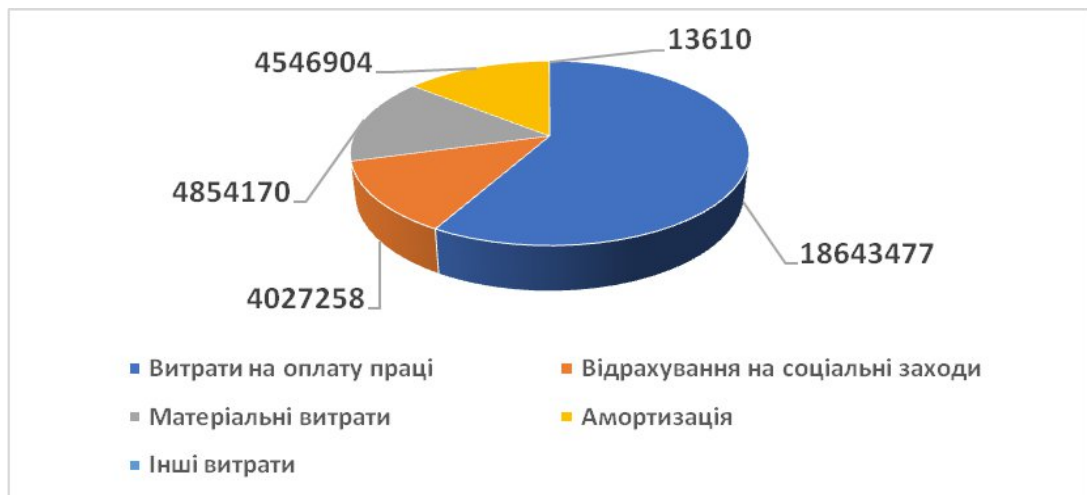


Рис. 2.13. Елементи витрат за обмінними операціями за 2024 рік

Примітка. Узагальнено автором за даними звітності

За даними рисунка 2.13 доцільно зауважити, що в структурі елементів витрат за обмінними операціями найвагомішою є стаття «Витрати на оплату праці» 58,1%, або це становить 18643477 грн., що є характерною особливістю для установ освіти. На статтю «Відрахування на соціальні

заходи» відведено 12,56% (4027258 грн.). Значну питому вагу становлять також статті «Матеріальні витрати» – 15,1% (4854170 грн.) та «Амортизація» –14,2% (4546904 грн.). Стаття «Інші витрати» за питомою вагою є найменшою, на неї припадає лише 0,04 (13610 грн.).

Поряд з коштами, що отримані із державного та місцевого бюджету джерелами фінансової підтримки є також самофінансування і спонсорські кошти. Важливим елементом у загальній системі управління слід розглядати бюджетування. «У загальному вигляді можна представити бюджетування як інформаційну систему внутрішнього управління фінансово-господарською діяльністю установи на базі функціонування центрів відповідальності за допомогою визначених фінансових інструментів, що називаються бюджетами – індивідуальним кошторисом для бюджетних установ» [6].

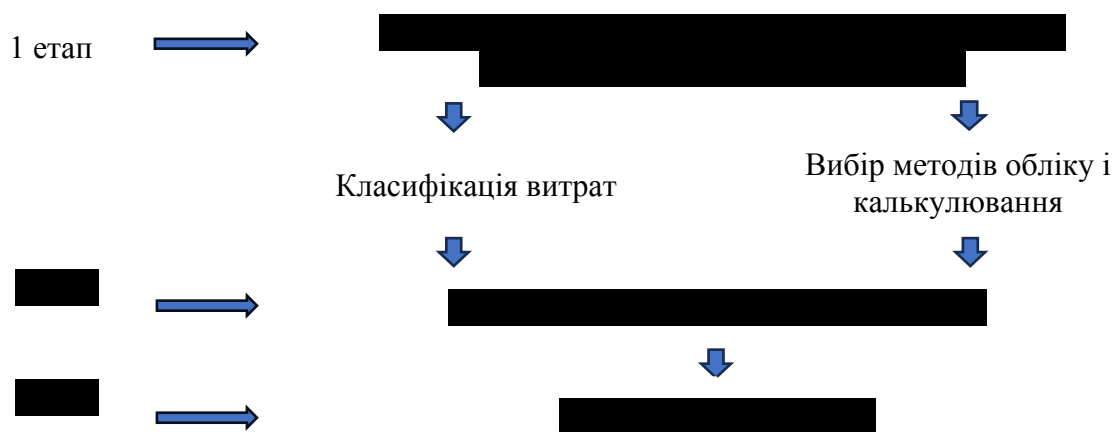


Рис. 2.14. Етапи побудови обліку витрат

Примітка. Узагальнено автором

Облікова система має бути побудована належним чином та достовірно відображати інформацію про доходи та витрати, використовуючи методику обліку, яка, з врахуванням специфіки діяльності, здатна налагодити ефективні процеси отримання доходів, проведення витрат з метою надання якісних послуг.

Теоретичні та методичні основи обліку витрат визначають елементи, які забезпечують адекватне формування інформації про проведені витрати, на основі чого можливо управляти ними та приймати зважені рішення.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ОСВІТИ

3.1. Організаційно-методичні положення економічного аналізу та оцінка фінансово-господарської діяльності

Здійснюючи оцінку фінансово-господарської діяльності необхідно врахувати ряд критеріїв, які встановлюють чи досягла установа передбачуваного рівня якості надання послуг та задоволеності отримувачами послуг бажаних обсягів і якості, а також встановлення прозорості і цільового спрямування коштів. В якості важливого критерія при оцінці діяльності розглядають співвідношення між сумою витрачених ресурсів та отриманими результатами щодо надання послуг. У процесі аналізу доцільно у динаміці років проаналізувати статті Балансу Тернопільської ЗОШ № 27 імені Віктора Гурняка (табл.3.1)

Таблиця 3.1

Аналіз форми «Баланс» за 2023-2024 роки (грн.)

Розділи балансу	2023 рік		2024 рік		Відхилення	
	Фактично	Питома вага, %	Фактично	Питома вага, %	Абсолютне грн.	Відносне, %
Актив						
Розділ I «Нефінансові активи»	64527168	99,9	62228597	99,9	-2298571	96,4
Розділ II «Фінансові активи»	10361	0,1	43650	0,1	33289	421,3
Баланс	64537529	100,0	62272247	100,0	-2265282	96,5
Пасив						
Розділ I «Власний капітал та фін. результат»	64528341	99,9	62254662	99,8	-2273679	96,5
Розділ II «Зобов'язання»	9188	0,1	17585	0,2	8397	191,4
Баланс	64537529	100,0	62272247	100,0	-2265282	96,5

Примітка. Узагальнено автором за даними додатка А

Здійснюючи аналіз форми «Баланс» зазначимо, що його структура цілковито відповідає загальним тенденціям. В активі 99,9% становлять нефінансові активи у обох роках та 0,1% – фінансові активи.

Вивчаючи пасив за вказані роки зазначимо, що 99,9% (64528341 грн.) та 99,8% (62254662 грн.) припадає на перший розділ. Суттєві зміни відбулись за розділом два, що зумовлено значним збільшенням поточних зобов'язань за внутрішніми розрахунками.

Аналіз даної форми звітності дає підстави стверджувати, що усі показники у ній відображено достовірно та зберігається основна вимога при побудові балансу, тобто дотримано принципу рівності обох розділів.

Таблиця 3.2

Аналіз складу та структури нефінансових активів
за 2023-2024 роки (грн.)

Розділ балансу	2023 рік		2024 рік		Відхилення	
	Фактично	Питома вага, %	Фактично	Питома вага, %	Абсолютне грн.	Відносне, %
Нефінансові активи, всього у т.ч.:	64527168	100,0	62228597	100,0	-2298571	96,4
Основні засоби	64129654	99,4	61783551	99,2	-2346103	96,3
Запаси	396074	0,5	443606	0,7	47532	112,0
Нематеріальні активи	1440	0,1	1440	0,1	-	100,0

Примітка. Узагальнено автором за даними додатка А

Основні засоби у даному розділі займають найвагомішу частку 99,4% та 99,2%. Порівнюючи показники 2023-2024 років та проводячи більш ґрунтовне дослідження, зауважимо, що зменшення нефінансових активів спричинене значним вибуттям основних засобів. Зокрема досить вагоме зниження відбулось за групою бібліотечні фонди, машини та обладнання, малоцінні необоротні матеріальні активи. Однак слід вказати, що у продовж року установа провела поповнення за вказаними групами з метою успішного виконання покладених на неї завдань. Нематеріальні активи упродовж останніх років не зазнали змін і становлять лише 0,1% (1440 грн.).

Таблиця 3.3

Аналіз структури і динаміки доходів за 2023-2024 роки (грн.)

Статті видатків	2023 рік		2024 рік		Відхилення	
	Фактично	Питома вага, %	Фактично	Питома вага, %	Абсолютне, грн.	Відносне, %
Бюджетні асигнування	24829132	99,92	27597688	99,8	2768556	111,2
Доходи від продажу активів	4014	0,02	3675	0,01	-339	91,6
Інші доходи від обмінних операцій	15691	0,06	49081	0,19	33390	312,8
Усього доходів від обмінних операцій	24848837	99,9	27650444	99,9	2801607	111,2
Інші доходи від необмінних операцій	25100	100,0	2370	100,0	-22730	9,5
Усього доходів від необмінних операцій	25100	0,1	2370	0,1	-22730	9,5
Усього доходів	24873937	100,0	27652814	100,0	2778877	111,2

Примітка. Узагальнено автором за даними додатка Е,Ж

Таблиця 3.4

Аналіз структури і динаміки витрат за 2023-2024 роки (грн.)

Статті видатків	2023 рік		2024 рік		Відхилення	
	Фактично	Питома вага, %	Фактично	Питома вага, %	Абсолютне, грн.	Відносне, %
Витрати на виконання бюджетних програм	29013527	100,0	32071809	99,95	3058282	110,5
Інші витрати за обмінними операціями	-	-	13610	0,05	13610	-
Усього витрат за обмінними операціями	29013527	99,98	32085419	99,8	3071892	110,7
Інші витрати за необмінними операціями	4800	100,0	41875	100,0	37075	872,4
Усього витрат за необмінними операціями	4800	0,02	41875	0,2	37075	872,4
Усього витрат	29018327	100,0	32127294	100,0	3108967	110,7
Профіцит/дефіцит за звітний період	-4144390		-4474480			

Примітка. Узагальнено автором за даними додатка Е,Ж

За наслідками проведених досліджень можемо вказати, що за роки, які піддавались дослідженню установа працювала у штатному режимі, отримала доходів на 2778877 грн. більше, а ніж у попередньому періоді. На це значний вплив мало зростання бюджетних асигнувань та інших доходів від обмінних операцій.

Порівнюючи показники 2023 та 2024 років доречно було б зазначити, що у цей період значно зросли витрати як за обмінними, так і необхідними операціями. Зазначене перевищення становило 3108967 грн.

Порівнявши суми отриманих доходів у 2024 році та здійснених витрат встановлено дефіцит у розмірі 4474480 грн. (27652814-32127294). Звичайно зазначена ситуація має бути детально вивчена та необхідно провести ґрунтовний аналіз. За підсумками такого дослідження слід розробити низку обґрунтованих рішень щодо діяльності установи у наступних облікових періодах для того, щоб мати можливість запровадити механізми недопущення такої ситуації та ефективно працювати з метою надання якісних освітніх послуг.

Таблиця 3.5

Елементи витрат за обмінними операціями за 2023-2024 роки (грн.)

Стаття	2023		2024		Темп росту, %
	Фактично	Питома вага, %	Фактично	Питома вага, %	
Витрати на оплату праці	15864994	54,7	18643477	58,1	117,5
Відрахування на соціальні заходи	3432594	11,8	4027258	12,56	117,3
Матеріальні витрати	5630932	19,4	4854170	15,1	86,2
Амортизація	4085007	14,1	4546904	14,2	113,3
Інші витрати	–	–	13610	0,04	–
Усього	29013527	100,0	32085419	100,0	110,6

Примітка. Узагальнено автором за даними додатка Е,Ж

В процесі дослідження вивчають чи працює заклад освіти з використанням сучасних технологій, як здійснює організаційні процеси щодо налагодження облікового процесу, чи має належне кадрове забезпечення. Проведений аналіз зазначених показників дає можливість отримати

достовірну інформацію і у подальшому встановити негативні фактори та розробити шляхи їх усунення.

При проведенні аналізу кошторису вивчають особливості фінансування, враховуючи, що ці кошти піддаються досить суворому плануванню та витрачаються лише у відповідності до кошторису. Для того, щоб попередньо мати можливість спрогнозувати суму доходів використовують фактичні дані за попередні облікові періоди, застосувавши відповідні методики, які прийнятні для таких прогнозів, враховуючи зміни тенденцій та напрямків діяльності, що впливають на дохід, урегульовують суму доходу, який як правило, мав постійну величину. Для більш якісного проведення аналізу застосовують як економіко-математичні методи, що досить точно дають можливість передбачити величину доходу, так і групування інформації у аналітичні таблиці чи графічний, який наочно відображає досліджувані процеси.

«Головним завданням аналізу фінансування установ є характеристика забезпеченості установи бюджетними та іншими засобами й повноти їх використання, а також організація такого використання, яка містить: своєчасність затвердження кошторису витрат, дотримання режиму економії, надання установі бюджетних коштів своєчасно і за потребою» [2].

Для виявлення резервів підвищення ефективності діяльності та прийняття зважених рішень здійснюють дослідження фінансової безпеки, яка передбачає проведення аналізу виконання кошторису, виявлення відхилень між плановими і фактичними даними, обґрунтування причин таких явищ, встановлення резервів, які можливо були приховані, оцінка їх впливу на подальшу діяльність, особливо в період військового стану, вимагає посилення фінансової безпеки та пошуку додаткових джерел фінансування в таких складних умовах.

«Фінансова стійкість – це постійне стабільне перевищення доходів над видатками, передбаченими кошторисом, що дає змогу установі вільно маневрувати коштами залежно від змін пріоритетності напрямів основної

статутної діяльності. Фінансова стійкість характеризує ступінь її фінансової незалежності щодо володіння своїми ресурсами та їх використання» [2].

Якісно проведений аналіз, в значній мірі, сприяє налагодженню контролю за фінансовою діяльністю.

3.2. Внутрішній контроль в системі управління установою

Вимога щодо економії бюджетних коштів залишається актуальною і потребує постійної уваги як з боку науковців, так бухгалтерської служби установи, тому у цьому напрямку особлива увага зосереджується на якісному проведенні внутрішнього контролю як важливого запобіжника у виявленні недоліків.

Бюджетний кодекс визначає «внутрішній контроль як комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, а також досягнення результатів у відповідності до поставленої мети, завдань, планів та вимог до діяльності бюджетної установи» [3].

Необхідно зазначити, що законодавством чітко не визначений суб'єкт такого контролю, адже єдине посилання подано у Бюджетному кодексі, де вказано, що «зобов'язання здійснювати внутрішній контроль покладено на керівника установи» [3]. Зважаючи на це слід вказати, що дане твердження значно обмежує систему внутрішнього контролю. На нашу думку, враховуючи обсяги діяльності установи, доцільно створити окремий підрозділ внутрішнього контролю та детально розподілити повноваження серед працівників. Оптимальним варіантом може бути розподіл контрольних повноважень також і серед облікових працівників.

«Необхідність внутрішнього контролю над формуванням та виконанням бюджетних програм, використанням бюджетних коштів, ефективністю роботи організації, структурою видатків, правильністю ведення обліку та складання фінансової звітності, а також надання

вищестоящим організаціям та в окремих випадках оприлюднення інформації, отриманої за результатами внутрішнього контролю, стає об'єктивною необхідністю» [30].

Здійснюючи дослідження, що безпосередньо стосуються процесу організації внутрішнього контролю, ми дійшли висновку, що цей процес є досить складним, що зумовлено невизначеністю конкретної особи, яка безумовно має відповідати за його проведення, не завжди конкретизовано порядок та послідовність здійснення контрольних заходів і не вказано на обов'язкові форми його проведення. Необхідно зосередити увагу на тому, що зазначені недоліки характерні для значної кількості установ, які організують проведення внутрішнього контролю. При проведенні внутрішнього контролю найбільшу увагу доцільно зосередити на дотриманні принципів фінансової дисципліни, достовірності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку і формуванні звітності установи.

«Дотримання принципів дозволяє спрямовувати обліковий процес на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всіх аспектів діяльності установи – як фінансової, так і господарської» [33, с. 135].

Проводячи розробку заходів щодо здійснення контрольних процедур спочатку доречно вивчити найбільш доцільні способи проведення контролю з обов'язковим урахуванням спектру, специфіки та обсягів надання послуг. Важливим напрямком проведення такої роботи є дослідження ефективності проведення контрольних заходів за попередні періоди, що дасть можливість порівняти витрати, які зумовлені здійсненням контрольних заходів та отриманими результатами чи сумами економії.

При організації системи контролю в установі необхідно вивчити надійність запланованих заходів, провести оцінку їх ефективності, тому що від цього залежить правильність та точність формування звітності.

Щодо налагодження контролю за основними засобами, то особливу

увагу доречно зосередити на правильності їх оцінки, концентруючи при цьому увагу на методи, що дають можливість отримати достовірні дані про порядок їх відображення на рахунках, а у подальшому і у звітності. На наступному етапі доречно розглянути правильність нарахування зносу з урахуванням теперішнього стану основних засобів, суми понесених витрат, що зумовлені проведеними ремонтами чи модернізацією. Для цього необхідно вивчити облікову політику установи, результати попередніх контрольних заходів, проблеми, що виникли в процесі проведення контрольних дій та наслідки і результати щодо їх ліквідації. Лише добре налагоджений облік дає можливість ефективно проводити контрольні заходи, за їх результатами виявляти прогалини у діяльності та напрацьовувати шляхи усунення виявлених відхилень.

Встановити якість існуючої системи внутрішнього контролю доцільно на основі проведення оцінки ризиків за даними аудиту фінансово-господарської діяльності (рис. 3.1).

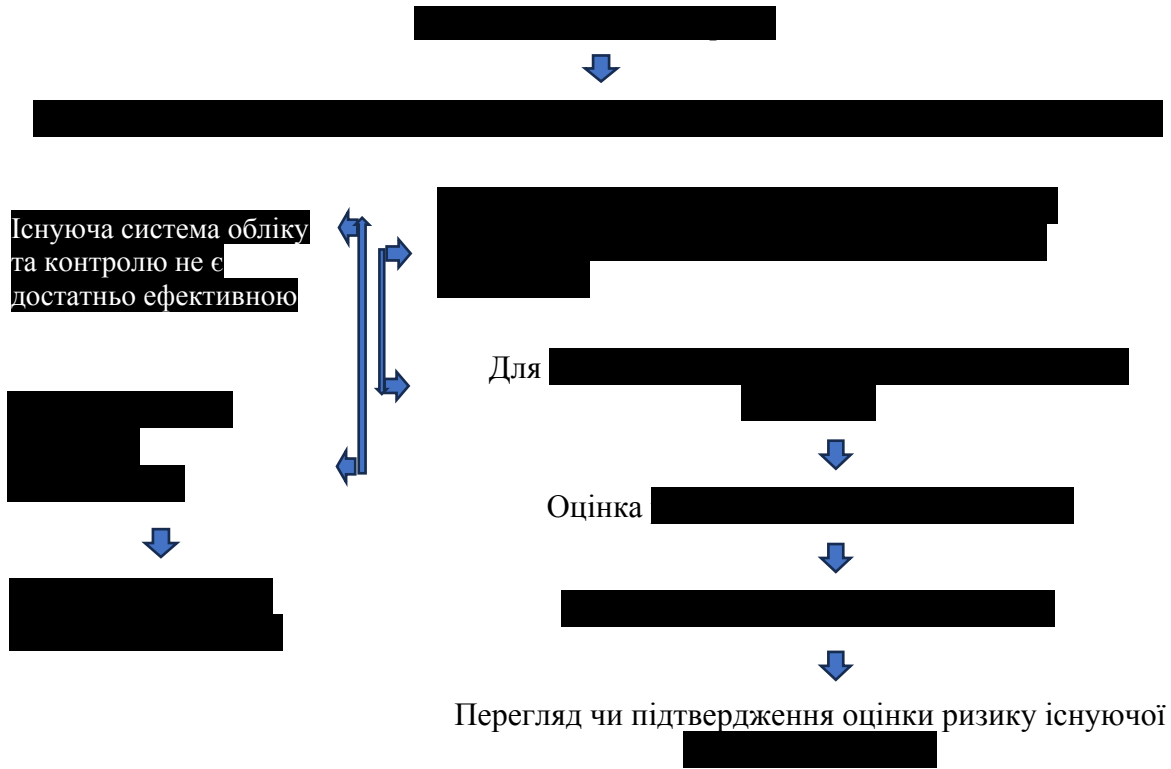


Рис. 3.1. Модель оцінки системи внутрішнього контролю

Примітка. Узагальнено автором

В процесі здійснення оцінки зосереджують увагу на елементах і окремих процесах внутрішнього контролю, які суттєво впливають на формування звітності. Якісна оцінка передбачає встановлення ризиків системи контролю. Викривлення сальдо за окремим рахунком чи декількома операціями спричиняють похибки у формуванні показників і відхилення, які не виправлені за даними бухгалтерії, розглядаються як ризики системи контролю.

Якісним та ефективним контроль може бути лише у тому випадки, коли проведено детальний аналіз усіх показників щодо витрат, ґрунтовно вивчено поведінку усіх витрат як у поточному, так і у попередніх облікових періодах, що дає підґрунтя для встановлення тенденцій поведінки певних видів витрат. На цій основі складається можливість встановлення причин збільшення обсягів витрат, а у подальшому дослідженні можливо розробити ефективні методики щодо оптимізації витрат за певними напрямками, безумовно без зменшення обсягів послуг, що надає установа у відповідності до напрямків діяльності, з обов'язковим дотримання встановлених уже стандартів якості надання таких послуг. Встановлені обсяги послуг та їх спектр мають важливе значення, так як дають можливість виконувати основні завдання, які стоять перед установою, що у подальшому, при умові проведення детальних розрахунків, сприяє оптимізації використаних ресурсів з допомогою стандартних моделей проведення контролю, або на основі застосування досить специфічних моделей, які враховують особливості надання освітніх послуг, однак обов'язково відповідають діючим законодавством вимогам.

Впроваджуючи моделі контролю доцільно враховувати, що система контролю в установі має, в першу чергу, забезпечити виявлення недоліків, встановити істинні причини, які сприяли цьому та призвели до певних негативних подій. Зазначена система контролю має забезпечити розробку конкретних заходів щодо ліквідації цих недоліків та сприяти у майбутніх облікових періодах значно кращому використанню наявних у розпорядженні

установи ресурсів. Усі ці напрямки контрольних заходів можливо застосувати за умови комплексного підходу та з обов'язковим врахуванням обліково-аналітичних показників.

Контроль заходи можуть досягти поставленої мети лише у тому випадку, якщо вони проводять на постійній основі з дотриманням законодавчих вимог та будуть ефективними лише тоді, коли отримана інформація піддається порівнянню та співставленню за декілька облікових періоди, що сприяє встановленню відхилень та порушень і у подальшому дає можливість розробити конкретні заходи з метою усунення негативних факторів та їх недопущення у майбутній діяльності. Значний обсяг проблем, що зумовлені належною організацією контролю, можливо вирішити з допомогою вмілого застосування нових сучасних підходів, які передбачають використання інформації щодо документального її відображення та детального аналізу, процесу надходження і використання таких даних, а особливо процесу управління усіма ресурсами. Пришвидшити та спростити процес проведення контролю можливо шляхом застосування сучасних технологій, що передбачає автоматизоване опрацювання даних у значно коротші терміни і більш ефективно та прийняти якісні рішення.

В процесі проведення контрольних процедур особливу увагу необхідно зосередити на кошторисі, вивчити особливості його формування та виконання, що дасть можливість проконтролювати отримані доходи та здійснені витрати.

З метою здійснення ефективної діяльності кожна установа зобов'язана у визначені терміни проводити контрольні заходи із врахуванням усіх складових, що забезпечують можливість детального спостереження за наявними ресурсами з метою виконання поставлених перед установою завдань щодо надання якісних освітніх послуг.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження доцільно зазначити:

1. Облікова політика запроваджується з метою встановлення визначених правил щодо організації системи обліку з метою його раціонального проведення для забезпечення основних завдань щодо надання встановлених видів та обсягів послуг.

2. За наслідками проведених досліджень можемо вказати, що за роки, які піддавались дослідженню установа працювала у штатному режимі, отримала у 2024 році доходів на 2778877 грн. більше, а ніж у попередньому періоді. На це значний вплив мало зростання бюджетних асигнувань та інших доходів від обмінних операцій.

Порівнюючи показники 2023 та 2024 років доречно було б зазначити, що у цей період значно зросли витрати як за обмінними, так і необмінними операціями. Зазначене перевищення становило 3108967 грн.

Порівнявши суми отриманих доходів у 2024 році та здійснених витрат встановлено дефіцит у розмірі 4474480 грн. (27652814-32127294). Звичайно зазначена ситуація має бути детально вивчена та необхідно провести ґрунтовний аналіз. За підсумками такого дослідження слід розробити низку обґрунтованих рішень щодо діяльності установи у наступних облікових періодах для того, щоб мати можливість запровадити механізми недопущення такої ситуації та ефективно працювати з метою надання якісних освітніх послуг.

3. З метою налагодження належного рівня організації обліку грошових коштів в установі необхідно розробити ефективну систему управління та в обов'язковому порядку її чітко дотримуватись. Тому система обліку має бути цілісною, із постійним використанням встановлених правил цільового використання, методики обліку, з врахуванням особливостей діяльності, позитивних і негативних чинників, внутрішнього та зовнішнього середовища, які суттєво впливають на обсяги надання послуг.

Для виконання поставлених перед установою завдань мають бути забезпечені обсяги фінансування, які зможуть забезпечити їх виконання у відповідності до встановленої модулі організації облікового процесу та надати відповідно передбачувані види послуг. Використання коштів має проводитись лише на передбачувані цілі, з мінімальними витратами у відповідності до кошторисних призначень з обов'язковим розмежуванням за напрямками діяльності щодо надання якісних послуг та у встановлених обсягах.

Слід акцентувати увагу на тому, що якісне управління грошовими потоками можливе лише за умову встановлення пріоритетності у використанні коштів за основними напрямками діяльності та з врахуванням величини дебіторської заборгованості, яка часто досить суттєво впливає на процеси виконання завдань щодо надання послуг.

4. Велика сума дебіторської заборгованості породжує значну кількість проблемних питань у обліковій практиці, тому вона має бути достовірно оцінена, постійно піддаватись контролю, що у подальшому дозволить управляти її величиною та знаходити шляхи щодо зменшення зазначеної суми.

Величина дебіторської заборгованості має бути під постійним контролем, тому що зростання її суми часто породжує проблеми щодо надання послуг. Зважаючи на попередній досвід бухгалтерська служба установи має контролювати оптимально допустимі розміри дебіторської заборгованості, щоб збільшення її величини, поза допустимі норми, не спричинило негативних факторів у діяльності потрібно дотримуватись термінів проведення інвентаризації, яка точно встановить фактичну її величину, а також дозволить спрогнозувати її суму у наступних облікових періодах, зважаючи на попередній досвід та тенденції зростання чи зниження.

5. Важливим напрямком удосконалення є запровадження системи управлінського обліку. Однак для його належного функціонування

структурні підрозділи установи мають бути укомплектовані фахівцями з високими фаховими навичками, що дасть можливість належним чином організувати роботу в усіх без винятку підрозділах, встановити чітку взаємодію між ними з метою координації діяльності бухгалтерської служби та виконання поставлених стратегічних планів. Добре налагоджена робота у цьому напрямку забезпечить використання коштів лише на передбачувані заходи, якісне управління витратами та їх оптимізацію, що зумовить поліпшення загальних результатів діяльності.

6. При наданні освітніх послуг доцільно зосереджувати увагу на важливих аспектах діяльності:

- отримане бюджетне фінансування необхідно ефективно використовувати, направляючи його на розвиток сучасної інфраструктури, з метою якісного надання послуг та оптимізації усієї мережі освітніх закладів;

- доцільно рівень освітніх послуг підняти на значно вищий щабель, що забезпечить вдалу адаптацію до сучасних реалій та можливість доступу до цих послуг дітей з особливими потребами;

- вдало запроваджувати нові інтерактивні методи навчання та покращити рівень забезпеченості працівників закладів освіти, так як це в значній мірі, впливає на зацікавленість у кінцевих результатах, як учнів, так і працівників.

7. Військовий стан ще більше ускладнив механізм функціонування освітніх закладів, що зумовлено необхідністю створення безпечних умов для їх діяльності. При налагодженні освітнього процесу в умовах військових дій особлива увага зосереджена на наявності споруди цивільного захисту, яка має бути забезпечена інтернет-обладнанням, мінімальними запасами води, їжі, медичними засобами, що ще більше поглиблює фінансові проблеми і вимагає вдалого пошуку альтернативних джерел фінансування для цих потреб.

8. Основні проблеми у сфері освіти спричинені пошуком додаткових джерел фінансування на заходи, що спрямовані на переорієнтацію підготовки

фахівців, які є вкрай необхідними в умовах військового стану, післявоєнною відбудовою, що зумовлено великою кількістю руйнувань та зміною напрямків пріоритетності певних сфер діяльності. Тому основними завданнями є зміна політики в сфері освіти та оновлення змісту освіти у відповідності до потреб суспільства у військових умовах.

У складних умовах сьогодення доцільно розробляти програми навчання та кваліфікаційні вимоги, що орієнтуються на менш короткий термін навчання та найбільш актуальні потреби у фахівцях певного рівня.

9. Аналізуючи ряд тлумачень щодо суті, розроблених цілей, процедур, які можливо застосовувати у різних установах та проблем налагодження внутрішнього контролю слід вказати, що існує ціла низка неузгоджених питань, у тому числі і нормативно-правового характеру, які потребують додаткового дослідження та обґрунтування щодо важливості запровадження в обліково-аналітичній системі установи.

Важливим аспектом проведення внутрішнього контролю має бути зосередження уваги на детальному вивченні середовища, у якому працює установа; особливостей діяльності; дослідження ризиків, з якими зіштовхується заклад освіти при наданні послуг; вивчення недоліків, порушень, напрацювання заходів по їх усуненню і недопущенню помилок щодо цільового використання коштів у наступних облікових періодах; розроблення стратегічних напрямків на основі реального оцінювання результатів діяльності, виходячи із наявних ресурсів.

10. Обліково-аналітичне забезпечення безумовно впливає на усі спектри діяльності установи, тому воно має бути налагоджена таким чином, щоб максимально сприяти покращенню фінансово-господарської діяльності:

– організація обліку, аналізу і контролю повинна забезпечити раціональне використання активів, тому має застосовуватись, по-можливості, єдина методика щодо їх оцінювання, групування, нарахування зносу, списання;

– формування облікової політики має враховувати особливості діяльності, бути повністю спрямоване на застосування найбільш вдалої методики обліку, оцінки активів та ґрунтуватись на нормативно-правовій базі, яка встановлює порядок проведення господарських операцій;

– детальний аналіз та контроль за активами щодо їх структури, динаміки забезпечить обґрунтування впливу чинників, як позитивних, так і негативних та дасть можливість змінити їх величину, кількість у тому напрямку, який здатен повністю забезпечити виконання передбачуваних завдань;

– чітке дотримання термінів проведення інвентаризації сприятиме встановленню фактичної величини активів та дасть можливість своєчасно провести коригування відхилень між фактичною, встановленою наявністю та результатами проведеної інвентаризації активів;

– ціни на платні послуги, які надають установи у відповідності до передбачуваних напрямків діяльності, мають повністю відповідати законодавчим вимогам, їх спектр повинен задовольняти вимоги користувачів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богданюк О.В., Бачинська Л.С. Особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів у державному секторі України. *Молодий вчений*. 2017. № 9. С. 481–484.
2. Болюх М. А., Заросило А. П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2008. 344 с.
3. Бюджетний кодекс України : редакція від 04.12.2016. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. (редакція від 31.03.2023 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
5. Гороховець Ю.А. Підходи щодо удосконалення обліку нематеріальних активів потребам вартісно-орієнтованого управління. *Науковий вісник ЖДТУ*. 2017. Вип. № 2. С. 3–7.
6. Дюкарева Х. Принципи бюджетування в системі управлінського обліку. *Вісник КНТЕУ*. 2007. № 2. С. 91.
7. Єрмолаєва М.В., Тютюнник С.В., Дугар Т.Є. Надзвичайні витрати: відображення в обліку та звітності. *Інфраструктура ринку*. 2022. Вип. 67. С. 223–228. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastructure67-39>
8. Коваленко А.Н. Бухгалтерський облік в Україні. Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2003. 570 с.
9. Кондратюк І.О., Лондаренко О.О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 210–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2015_1_18.
10. Кононенко Л.В., Юрченко О.В., Гай О.М. Теорія бухгалтерського обліку в умовах становлення глобальної економіки та інформатизації суспільства. *Економічний простір: Зб. наук. праць*. № 170. Дніпро: ПДАБА, 2021. С. 83–87. URL: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/911>

11. Костирко Л.А., Костирко Р.О., Темнікова Н.В. Стратегічний фінансовий менеджмент: навч. посіб. Луганськ: Ноулідж. 2014. С. 432.

12. Крамаренко К. Безпекові аспекти функціонування бюджетних установ. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2022. Вип.1(01).С. 124–127. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-20>

13. Мельничук М.О., Анцибор М.С. Звітні дані в системі управлінських рішень на підприємстві: фінансова та нефінансова звітність. *Економічний простір*. 2020. № 160. С.118–123. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/160-22>

14. Метелиця В.М., Коваль Н.І. Проблемні аспекти обліку необоротних та оборотних матеріальних активів в бюджетних установах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3. С. 193–204.

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». URL: <https://document.vobu.ua/wp-content/uploads/2023/06/ipsas23.pdf>

16. Московець В. І. Бюджетна безпека держави. *Актуальні питання забезпечення фінансової безпеки держави в умовах глобалізації* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 17 лют. 2022 р. Харків : ХНУВС, 2022. С. 39–41.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121«Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства

фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 року № 1202 (редакція від 01.01.2022 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (редакція від 24.01.2017 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 (редакція від 01.01.2022 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#Text>.

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12#Text>.

25. Писарчук О. В., Ковальова І. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18(2). С. 189–195.

26. Пігош В.А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект. *Економічні науки*. 2014. Вип. 11(41). Ч. 2. С. 278–287.

27. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/z0161>.

28. Податковий кодекс України (редакція від 03.09.2024).
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV зі змінами і доповненнями №3614-VI.
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
30. Проскура К.П. Організація внутрішнього контролю бюджетними організаціями (установами) як розпорядниками бюджетних коштів. *Криміналістика і судова експертиза*. 2019. Вип. 64. С. 689–698. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2019_64_69
31. Прядка Н.М. Концептуальні засади обліку нефінансових активів у контексті облікових стандартів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2 (2). С. 116–121. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2\(2\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2(2)_25)
32. Пчелинська Г. Особливості обліку вибуття основних засобів в умовах воєнного стану в Україні. *Економіка та суспільство*. 2023. № 51. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-13>
33. Сарапіна О. А., Єремян О. М. Організація бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки: теоретико-методологічні та практичні підходи. *Вісник Черкаського університету. Економічні науки*. 2019. № 1. С. 131–143.
34. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.
35. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 23–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_6.
36. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII (редакція від 19.11.2022 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12.#Text>
37. Сисюк С., Хорунжак Н. Архітектура механізму фінансування освіти в сучасних умовах і шляхи рішення проблеми його альтернатив в

обліку. *Економічний аналіз*. 2021. № 1 т.31. С.186–196.

38. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія. Житомир : ФОП Кузьмін, 2011. 732 с.

39. Снітко О. М. Облік гуманітарної допомоги в бюджетних установах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. № 12. С. 33–37.

40. Сторожук Т.М., Занько Б.М., Колісник О.П. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: монографія. Ірпінь: УДФСУ, 2021. 256 с.

41. Фесун І.Ю. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку грошових потоків суб'єктів державного сектору. Вип. 72-2. 2021. С.146–152.

42. Чебан Т.М. Нормативне регулювання облікової політики державних і комунальних підприємств: критична оцінка та перспективи розвитку. *Теорія та методологія обліку, оподаткування, аудиту та аналізу в системі інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання*: колективна монографія; за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2018. С. 16–28.

43. Черкашина Т. В. Фінансова звітність в контексті модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Економічний простір*. 2021. №171. С.111–117. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/171-19>

44. Черкашина Т.В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення. *Науовий вісник Херсонського державного університету*. Вип.1. Ч. 1. 2015 С.157–160. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_11/38.pdf

45. Шалімова Н.С., Смірнова І.В., Смірнова Н.В. Вплив елементів облікової політики на формування показників фінансової звітності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_1_14

46. Шацкова Л.П., Фрайман А.В. Особливості та проблемні аспекти формування облікової політики бюджетної установи. *Економіка: реалії часу*.

Науковий журнал. 2020. № 2 (48). С. 92–100. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2020/No2/92.pdf>

47. Швець В., Михальська О. Стандартизація та гармонізація управлінського обліку й економічного аналізу в умовах перехідної економіки. *Вісник Київського національного ун-ту імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2020. № 6(213). С. 48–54.

48. Юрченко О. Б. Активи суб'єктів державного сектору економіки: поняття, класифікація та методичні засади організації обліку. *Економічний простір*. 2020. №161. 140-146. URL: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/161-26>

49. Яковенко Р. В. Тлумачний англо-український словник економічних термінів з елементами теорії та проблематики. Дидактичний довідник. Кіровоград: Лисенко, 2015. 130 с.

50. Semenushena, N., Sysiuk, S., Shevchuk, K., Petruk, I.&Benko, I. Institutionalism in Accounting: a Requirement of the Times or a Mechanism of Social Pressure? *Independent Journal of Management & Production*, 2020,11(9), 2516-2541. DOI: <http://dx.doi.org/10.14807/ijmp.v11i9.1440>. Web of Science

51. Y Slobodyanik, N Zdyrko, N Kuzyk, S Sysiuk, I Benko. Audit of public finances: methodological issues and the case of Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*,13(3), 2022, s076-s092. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1900>

52. Лучко М.Р. С.В. Сисюк Розрахунки та зобов'язання суб'єктів державного сектору. Економіка і управління. *Науковий журнал*. 2018. № 2(78). – С. 125-135

53. Бенько І., Сисюк С. Корупція у сфері публічних закупівель: форми прояву та засоби протидії. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38 (2). С. 84-87.

54. Починок Н. В., Бенько І. Д., Сисюк С. В. Фінансове забезпечення закладів фахової передвищої освіти: сутність, нормативні, організаційні та облікові аспекти. *Бізнес Інформ*. 2021. № 7. С. 84-90. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-7-84-90>

