

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНА-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ»**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В
УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

За загальною редакцією Л. Г. Ловінської

Київ – 2019

УДК 657:006.32

Електронне видання

Автори:

Н. І. Сушко, С. О. Левицька, Т. В. Ларікова, Л. В. Гізатуліна,
Г. М. Шамрай, О. О. Яблонько

Рецензенти:

М. І. Бондар – доктор економічних наук, професор
О. О. Осадча – доктор економічних наук, доцент

Рекомендовано до друку

*Вченою радою Державної навчально-наукової установи
«Академія фінансового управління»
(Протокол від 16 грудня 2019 р. № 11)*

Бухгалтерський облік і звітність закладів вищої освіти в умовах імплементації міжнародних стандартів / Н. І. Сушко, С. О. Левицька, Т. В. Ларікова, Л. В. Гізатуліна, Г. М. Шамрай, О. О. Яблонько; за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2019. – 617 с.

ISBN 978-617-7509-12-6

У монографії висвітлено методологічні засади обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат й формування фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів (ЗВО) з урахуванням бюджетного законодавства й галузевих особливостей закладів освіти. Обґрунтовано концептуальні підходи до побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку активів, капіталу (в тому числі ендавменту), зобов'язань, доходів і витрат та складання фінансової звітності ЗВО відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованих з міжнародними стандартами. Запропоновані відповідні проекти методичних рекомендацій для ЗВО, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.

Для спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку, науковців, працівників Міністерства освіти і науки України, фінансової системи України, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, слухачів курсів підвищення кваліфікації.

**УДК 657:006.32
ББК 65.052.2**

© Автори, 2019
© ДННУ «Академія фінансового управління», 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЗАКЛАДАМИ ВИЩОЇ ОСВІТИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ	12
1.1. Концептуальні підходи до побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат закладів вищої освіти в умовах імплементації міжнародних стандартів	12
1.2. Наукове обґрунтування побудови нормативно-правового забезпечення обліку капіталу (в тому числі ендавменту) та формування фінансової звітності закладами вищої освіти відповідно до НП(С)БОДС та Плану рахунків в державному секторі	44
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ	74
2.1. Основі засоби та нематеріальні активи закладів вищої освіти: визнання, оцінка та облік відповідно до вимог НП(С)БОДС «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи»	74 121
2.2. Запаси як об'єкт обліку закладів вищої освіти в контексті запровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси»	126 123
2.3. Облік зобов'язань закладів вищої освіти відповідно до НП(С)БОДС «Зобов'язання»	128 149
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ	175
3.1 Особливості обліку доходів закладів вищої освіти відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи»	175 124
3.2 Методичні підходи до обліку витрат закладів вищої освіти в умовах запровадження НП(С)БОДС 135 «Витрати»	213 135
3.3 Методологічні засади бухгалтерського обліку собівартості послуг закладів вищої освіти в умовах запровадження НП(С)БОДС 135 «Витрати» та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному	240 135

секторі

РОЗДІЛ 4. КАПІТАЛ (В ТОМУ ЧИСЛІ ЕНДАВМЕНТ) ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ: ОБЛІКОВИЙ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТИ	273
4.1 Капітал та фінансовий результат закладів вищої освіти: класифікація, визнання, оцінка, бухгалтерський облік	273
4.2 Ендавмент: зміст, функціональне призначення та підходи до реалізації коштів	306
РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НП(С)БОДС	339
5.1 Міжнародний та вітчизняний аспекти розкриття інформації у фінансовій звітності закладів вищої освіти	339
5.2 Методичні засади формування звітів про фінансовий стан та фінансові результати закладами вищої освіти	359
5.3 Розкриття інформації про рух грошових коштів та власний капітал у фінансовій звітності закладів вищої освіти	388
5.4 Рекомендації щодо розкриття закладами вищої освіти інформації у примітках до річної фінансової звітності	414
ВИСНОВКИ	440
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	458
ДОДАТКИ	488

ВСТУП

Визначальною складовою процесу реформування системи державного управління фінансами України є розвиток і вдосконалення механізму управління фінансами на державному і місцевому рівнях, що вимагає своєчасного і точного інформаційного забезпечення результатів виконання бюджетів для забезпечення середньо- та довгострокового бюджетного планування, а також постійного результативного контролю над цільовим використанням бюджетних коштів. Водночас, ефективна система управління державними фінансами - основа для реалізації державної політики і досягнення стратегічних Цілей Сталого Розвитку, визначених на саміті ООН у 2015 р. [1].

Запровадження в країні середньострокового бюджетного планування є одним із завдань Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, ухваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. (далі – Стратегії) [2]. Виконання цього завдання передбачено також Середньостроковим планом дій Уряду до 2020 року, Меморандумом з МВФ. Середньострокове бюджетне планування – це загальноприйнята практика бюджетування у більшості країн світу.

На законодавчому рівні всі новації бюджетного процесу було визначено Законом України «Про внесення зміни до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування» від 06.12.2018 № 2646-VIII, який передбачав запровадження трирічного бюджетного планування.

Відтепер Україна плануватиме свій бюджет на три роки вперед, що дозволить реалізовувати системні реформи, підвищити ступінь відповідальності розпорядників коштів бюджетів за ефективність своєї роботи.

¹Цілі сталого розвитку 2016-2030: офіційний сайт ООН Україна. URL: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/70/L.1&Lang=E.

²Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/249797370>.

Прийнятий закон також передбачає перехід до програмно-цільового методу, коли держава фінансує не просто сфери чи напрями, а досягнення конкретних результатів кожної бюджетної програми. З метою посилення підзвітності та підвищення відповідальності головних розпорядників за результати діяльності під час розгляду Бюджетної декларації у Верховній Раді міністри та керівники інших органів влади представлятимуть свої стратегічні цілі та звітуватимуть про їх досягнення. При цьому, основною категорією оцінки ефективності бюджетних програм та діяльності розпорядника бюджетних коштів будуть державні послуги.

Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки її ефективності за напрями використання бюджетних коштів і включають кількісні та якісні показники, що є ідентифікаторами результату виконання бюджетної програми, якісною та кількісною характеристикою її реалізації, оцінкою досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів.

Результативні показники бюджетної програми мають підтверджуватись офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та управлінського (внутрішньогосподарського) обліку.

Відтак, підвищення відповідальності Міністерства освіти і науки України як головного розпорядника бюджетних коштів за результативне досягнення стратегічних цілей в рамках бюджетних програм, звітування перед Верховною Радою України, публічність результатів оцінки ефективності бюджетних програм обумовлюють удосконалення інформаційного забезпечення, а отже - бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Одним із головних засобів його досягнення є модернізація системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до кращих світових практик.

Починаючи з 2007 року, в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для

державного сектору (далі - МСБОДС) шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП(С)БОДС), розроблених на основі міжнародних стандартів.

Відповідно до Стратегії показником, за яким вимірюється досягнення результату реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, є отримання оцінки «А» за показником РІ-29.3 «Стандарти звітності» Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA) [3].

В Україні оцінка за методологією PEFA була проведена у 2019 році, однак результати її проведення наразі ще не оприлюднені. Публічною є результати проведеної оцінки у 2015 році (Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік [4]). Названий вище показник (РІ-29.3) мав оцінку «С» [5, с. 67]. З метою досягнення рівня оцінки, задекларованого у Стратегії, необхідно забезпечити дотримання всіма суб'єктами державного сектора вимог національних стандартів, у тому числі, закладів вищої освіти (далі – ЗВО).

Починаючи з 2015 року, в нашій державі поетапно запроваджено: 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі МСБОДС, а також методичні рекомендації щодо застосування окремих стандартів; план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (з урахуванням бюджетної класифікації), порядок його застосування; форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи.

Імплементация національних стандартів, методу нарахування надали можливість об'єктивно оцінювати фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів як у цілому, так і державними закладами вищої освіти (далі – ЗВО), зокрема.

³ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/249797370>.

⁴Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік : Міжнародний банк реконструкції та розвитку / Світовий банк. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/reports/UA-May16-PFMMPR-Public-UA.pdf>.

⁵Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік : Міжнародний банк реконструкції та розвитку / Світовий банк. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/reports/UA-May16-PFMMPR-Public-UA.pdf>.

Не зважаючи на значний прогрес в побудові системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, спрямованої на підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності (на основі яких приймаються управлінські рішення в сфері державних фінансів), діяльність з реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі країни продовжується відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. (далі – Стратегія 2025).

Проблеми практичного застосування положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (зі змінами і доповненнями) [6], особливості формування в бухгалтерському обліку ЗВО інформації про активи, капітал (у тому числі, про ендавмент-фонди), зобов'язання, доходи та витрати обумовлюють необхідність розробки методик їх обліку та методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності з урахуванням особливостей операційної діяльності господарюючих суб'єктів, що ґрунтуються на загальних засадах ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному секторі.

Наукове осмислення парадигми розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі знаходиться в активному процесі визначення. Доказ тому – існування широкого спектру думок щодо оцінки його стану, перспектив розвитку.

Засади нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, аспекти його адаптації до вимог міжнародних стандартів обліку і статистики державних фінансів розглядалися вітчизняними вченими: В. М. Жуком, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінською, Є. В. Калюгою, О. О. Канцуровим, С. А. Кузнецовою, В. А. Пігошом, С. В. Свірко, Н. М. Хорунжак, Н.І. Ценклер, М. М. Шигун ін. Проте, питання впровадження національних стандартів в облік і фінансову звітність закладів галузі освіти, як і

⁶Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

об'єктивне відображення фінансових показників у системі бухгалтерського обліку, потребують подальших досліджень.

Актуальність обраної теми дослідження підтверджується необхідністю: здійснення аналізу ефективності реалізації державної політики у відповідній сфері діяльності за рахунок коштів державного бюджету в межах визначених бюджетних програм; ідентифікації оцінки ефективності, результативності та економічної доцільності відповідних витрат державного бюджету [7].

У цьому контексті набуває важливого значення виконання завдань Стратегії 2025 року в частині удосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності [8], а також Стратегії [9, 10] (завдання 8-9 частини «Бухгалтерський облік в державному секторі» розділу III «Забезпечення ефективного виконання бюджету»). Це дозволить визначити методологічні засади формування транспарентної і достовірної звітності ЗВО за даними бухгалтерського обліку з урахуванням галузевих потреб та особливостей.

Предмет дослідження – запровадження розпорядниками бюджетних коштів (зкладами вищої освіти) положень НП(С)БОДС, що регулюють питання обліку та фінансової звітності, гармонізованих з МСБОДС.

Об'єкт дослідження – національне та міжнародне нормативно-правове забезпечення організації бухгалтерського обліку й фінансової звітності суб'єктів державного сектора – розпорядників бюджетних коштів та досвід його практичного застосування 10-ти вітчизняними державними зкладами вищої освіти (далі – ЗВО) і 10-ти зарубіжними ЗВО (далі – ЗЗВО).

Мета роботи – удосконалення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень Міністерством освіти і науки України (далі – МОН) у сфері

⁷Середньострокове бюджетне планування найголовніша бюджетна реформа країни. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/serednostrokovye-byudzhethne-planuvannya-najgolovnishya-byudzhethna-reforma-krayini>.

⁸Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-modernizaciyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-derzhavnomu-sektori-na-period-do-2025-roku..>

⁹Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.

¹⁰ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/249797370>.

державних фінансів через підвищення якості, повноти та достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності ЗВО на основі імплементації відповідних НП(С)БОДС, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС) та удосконалення методичних підходів обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, зобов'язань, доходів, витрат, і капіталу (у тому числі ендавменту).

Для досягнення поставленої мети в рамках цього дослідження необхідно:

- обґрунтувати концептуальні підходи побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку активів, капіталу (в тому числі ендавменту), зобов'язань, доходів і витрат та подання фінансової звітності ЗВО відповідно до національних стандартів, гармонізованих із МСБОДС;
- визначити методологічні засади бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат й формування фінансової звітності ЗВО в контексті імплементації НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 124 «Доходи», 128 «Зобов'язання» і 135 «Витрати» та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням бюджетного законодавства й галузевих особливостей закладів освіти;
- розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань, капіталу (в тому числі ендавменту), доходів та витрат й формування фінансової звітності (за даними бухгалтерського обліку) ЗВО, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету;
- удосконалити категоріальний апарат, що застосовується у процесі подання фінансової звітності ЗВО, зокрема уточнення дефініції «звітність бюджетних установ»;
- обґрунтувати необхідність розробки концептуальної моделі інтеграції фінансової і бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів (ЗВО).

Для вирішення поставлених завдань і досягнення мети дослідження використовувались наступні підходи та методи наукового аналізу: теоретичного

узагальнення, діалектичний, формально-юридичний, історичний, логіко-семантичний, системний, графічні прийоми, документального аналізу, порівняльний, індуктивний, дедуктивний, а також логічні, аналітичні та інші методи.

Теоретико-методологічну основу дослідження становлять: фундаментальні положення сучасної економічної науки; праці вітчизняних та зарубіжних вчених, присвячені методологічним засадам, методичним підходам і організаційно-управлінським заходам щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в контексті підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень у сфері державних фінансів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти, що регулюють бюджетні правовідносини в Україні; постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України; міжнародні й вітчизняні нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі; документи довідкового і методичного характеру з обліку та складання фінансової звітності; дослідження та керівництва Міжнародного валютного фонду та Світового банку; фінансова звітність вітчизняних та закордонних закладів вищої освіти, розміщена на їх інтернет-ресурсах; періодичні видання наукового та науково-практичного спрямування.

РОЗДІЛ 1

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЗАКЛАДАМИ ВИЩОЇ ОСВІТИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

1.1 Концептуальні підходи до побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат закладів вищої освіти в умовах імплементації міжнародних стандартів

В системі інформаційного забезпечення процесів глобалізації світової економіки фінансова звітність суб'єктів державного сектора стає інструментом задоволення суспільних потреб.

Суспільно необхідні освітні послуги надаються державою споживачам на безоплатній та платній основах та є результатом операційної діяльності суб'єктів господарювання державного сектору. Як правило, така діяльність фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Суб'єкт державного сектору провадить операційну діяльність у ринковому середовищі незалежно від того, чи надає він платні послуги. Для ведення своєї діяльності він, вступаючи в ринкові відносини, споживає продукцію та послуги суб'єктів різних інституційних секторів економіки. Тож специфічність економічних механізмів державного сектору полягає в тому, що вони формуються під одночасним впливом ринкових і неринкових чинників. Така двояка природа господарського процесу розпорядників бюджетних коштів обумовлює суттєві особливості бухгалтерському обліку та фінансової звітності. Ці особливості враховані Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (далі - МСБОДС), що розробляються Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів.

В основу міжнародних стандартів покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері управління державними фінансами [11, с. 77]. Безумовно ці стандарти слід розглядати як ефективний інструментарій

¹¹ Ловінська Л. Г., Гізатуліна Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському

інформаційного забезпечення управління державою, який дозволяє започаткувати інноваційні підходи формування бюджетної політики та управління державними фінансами.

На виконання вимог міжнародних інституцій та національного законодавства України фінансова звітність головних розпорядників бюджетних коштів має стати публічною, транспарентною та доступною до сприйняття суспільством.

Якість фінансової інформації державного сектору залежить від правильності оцінки економічних подій з точки зору їх безперервності, постійності і принципу. При цьому важливо знати, як вона формується в процесі бухгалтерського обліку і впливає на прийняття управлінських рішень, а також чи відповідає основним вимогам, що висуваються до облікової інформації: своєчасності; значимості; корисності; надійності; повноти; достовірності.

Всі операції суб'єктів державного сектору фіксуються у бухгалтерському обліку, який повинен забезпечувати виконання таких основних функцій: запис інформації про операції та можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу та управління; відображення детальної інформації про контрагентів кожної операції та параметрів самих операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу та контролю.

Починаючи з 2007 року діяльність суб'єктів державного сектору спрямована на послідовне здійснення заходів щодо удосконалення інформаційного забезпечення управління державними фінансами, реалізації рішень уряду спрямованих на модернізацію системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (Стратегія № 34) [12], Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року (Стратегія № 2025) [13]).

обліку державного сектору. Фінанси України. 2012. № 6. С. 76-67.

¹² Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

¹³ Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою для вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі в сучасних умовах є запровадження МСБОДС.

Їх імплементація в Україні відбувається через розроблення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП(С)БОДС) та запровадження в контексті модернізації системи управління державними фінансами України (далі – СУДФ). Узагальнена інформація про НП(С)БОДС, прийнятих на основі МСБОДС станом на 01.01.2018 р., наведена у додатку А.

Наявність галузевих особливостей при веденні обліку та складанні фінансової звітності суб'єктами державного сектору обумовлюють прийняття відповідного методичного забезпечення застосування національних стандартів в Україні, що стало очевидним на етапі їх запровадження [¹⁴, с. 5-6].

З метою *урахуванням галузевих особливостей* при веденні обліку та складанні фінансової звітності *міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади* Законом (ч. 6 ст. 6) надані повноваження розробляти на базі НП(С)БОДС методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерством фінансів України) [¹⁵].

Оскільки головний розпорядник бюджетних коштів відповідно до вимог ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством [¹⁶], то Міністерство освіти і науки України має можливість визначити перелік об'єктів обліку та операцій за ними яким властиві галузеві особливості та розробити методичне забезпечення запровадження національних стандартів.

¹⁴ Chumakova, I., Sushko, N. Provision of the information support of the risk management system for the educational services' financing within the state order. International Journal on Governmental Financial Management (IJGFM). Volume XVIII, number 2, 2018. p. 1-11. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2018/11/XVIII-2.pdf>.

¹⁵ Там само.

¹⁶ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

Саме підготовка методики для подальшого впровадження національних стандартів та забезпечення повного висвітлення інформації про використання державних коштів у фінансовій звітності мають бути здійснені в контексті виконання плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р. [17, 18] (завдання 8-9 частини «Бухгалтерський облік в державному секторі» розділу III «Забезпечення ефективного виконання бюджету»).

Посилення відповідальності Міністерства освіти і науки України як головного розпорядника бюджетних коштів щодо досягнення стратегічних цілей за програмами та звітування перед Верховною Радою України і публічність результатів оцінки ефективності бюджетних програм обумовлюють удосконалення інформаційного забезпечення (бухгалтерського обліку і фінансової звітності), зокрема створення закладами вищої освіти (далі – ЗВО) інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Аналіз наукових досліджень свідчить про те, що проблемами модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі займалися такі відомі вчені, як: Т. І. Єфименко [19], М. М. Ігнатенко [20], Н. В. Ковтун [21], С. О. Левицька [22], Л. Г. Ловінська [23], С. В. Свірко [24], Ценклер Н. І. [25] та ін. [26]. Водночас повне

¹⁷ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017– 2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>.

¹⁸ Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.

¹⁹ Iefymenko T., Lovinska L. The Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. 2017. Vol. XVII. № 1. URL: <http://www.icgfm.org/journal/2017/vol1/4>.

²⁰ Ігнатенко Н. Н. Развитие системы бухгалтерского учёта и отчетности в бюджетных организациях в соответствии с международными стандартами. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2017.pdf.

²¹ Ковтун Н. В. Удосконалення системи обліку та контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики Національної Академії наук України). URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2014/No5/96-102.pdf>.

²² Lovinska L., Levitska S., Sushko N. Measurement of revenue of higher education state institutions on the principles of reformed budget accounting. *Фінанси України*. № 12. 2018. С. 107–119.

²³ Ловінська Л.Г., Сушко Н.І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. Вип 7. С. 84-100.

²⁴ Свірко С.В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №5. С.478-484.

оновлення нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку в державному секторі актуалізує необхідність їх вивчення та проведення порівняльного аналізу із МСБОДС на предмет їх відповідності.

Удосконалення інформаційного забезпечення через імплементацію МСБОДС у національне законодавство досліджували Л. В. Гапоненко, Л. Г. Ловінська та ін. Авторами зроблено висновок, що НП(С)БОДС ґрунтуються на концептуальних положеннях міжнародних стандартів, які є основою для розроблення країною власних стандартів бухгалтерського обліку. Водночас положення міжнародних стандартів є набагато ширшими у порівнянні з тими, що враховані у національних стандартах [27, с. 42-44]. Це свідчить про те, імплементація МСБОДС в національне нормативно-правове поле відбувається з урахуванням економіко-правових особливостей державного сектору України.

На сьогодні в нашій державі правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон) [28].

Важливо нагадати, що питання організації бухгалтерського обліку належать до компетенції керівника відповідно до законодавства та установчих документів (ч. 2 ст. 8 Закону).

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють питання організації бухгалтерського обліку у розпорядників бюджетних коштів України є:

- Закон;
- Бюджетний кодекс України (далі – БКУ) [29];
- Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи,

²⁵ Ценклер Н. І. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/178099/178325>.

²⁶ Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. №6. С. 56–57.

²⁷ Облік витрат на надання соціальних послуг згідно з міжнародними стандартами / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гапоненко, Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко; за заг. ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської. Київ. ДННУ “Акад. фін. управління”. 2016. 216 с.

²⁸ Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.

²⁹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 (далі – Типове положення № 59) [30];

- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [31].

За нормами положень ч. 1 ст. 58 БКУ і ст. 14 Закону розпорядники бюджетних коштів ведуть облік та складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БОДС.

Сліз зазначити, що запровадження національних стандартів, гармонізованих із МСБОДС, здійснювалося у три етапи починаючи з 1 січня 2015 року. Наразі всі 20 прийнятих національних стандартів мають бути запроваджені у бухгалтерський облік і фінансову звітність всіх розпорядників бюджетних коштів галузі освіти і науки (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Перелік національних стандартів, що регулюють питання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні

№ п/п	Назва та номер НП(С)БОДС	Наказ Міністерства фінансів України, яким затверджено стандарт
1	101 «Подання фінансової звітності»	від 24.12.2010 № 1629
2	102 «Консолідована фінансова звітність»	
3	103 «Фінансова звітність за сегментами»	
4	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	від 25.01.2012 № 52
5	121 «Основні засоби»	від 12.10.2010 № 1202
6	122 «Нематеріальні активи»	
7	123 «Запаси»	
8	124 «Доходи»	
9	125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	від 24.12.2010 № 1629
10	126 «Оренда»	
11	127 «Зменшення корисності активів»	
12	128 «Зобов'язання»	
13	129 «Інвестиційна нерухомість»	
14	130 «Вплив змін валютних курсів»	від 11.08.2011 № 1022
15	131 «Будівельні контракти»	від 29.11.2011 № 1798
16	132 «Виплати працівникам»	
17	133 «Фінансові інвестиції»	від 18.05.2012 № 568
18	134 «Фінансові інструменти»	

³⁰ Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

³¹ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

№ п/п	Назва та номер НП(С)БОДС	Наказ Міністерства фінансів України, яким затверджено стандарт
19	135 «Витрати»	
20	136 «Біологічні активи»	від 15.11.2017 № 943

Складено за: [32, с. 65].

З огляду на зазначене вище бухгалтерський облік ЗВО має здійснюватися за певними правилами.

Проблема полягає у встановленні такої сукупності правил первинного обліку, реалізація яких забезпечила б максимальний економічний ефект від управління фінансовими ресурсами і державним майном.

Ефективність може бути досягнута завдяки своєчасному формуванню на основі НП(С)БОДС інформації для користувачів, що позитивно впливатиме на підвищення обґрунтованості й дієвості управлінських рішень фінансового та нефінансового характеру розпорядників бюджетних коштів.

Запровадження національних стандартів своєю чергою вплинуло на порядок формування, узагальнення та накопичення інформації у бухгалтерському обліку.

Запровадження ЗВО національних стандартів відбувалося одночасно із запровадженням нового плану рахунків бухгалтерського обліку і державному секторі, гармонізованого із бюджетною класифікацією. Також були запроваджені нові підходи щодо визнання у обліку операцій за методом нарахувань.

У цьому контексті особливої уваги вимагають НП(С)БОДС [33, 34, 35, 36, 37], які визначають методологічну основу формування в бухгалтерському обліку та

³² Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. № 4. 2018. С. 56–74.

³³ Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

³⁴ Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

³⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.

³⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12>.

³⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 р. № 943. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17>.

розкриття у фінансовій звітності інформації про активи, зобов'язання, а також доходи і витрати, які впливають на формування капіталу і фінансового результату суб'єктів державного сектору.

Концептуальні підходи побудови методичного забезпечення щодо обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти

Кожна галузь має свої особливості та специфіку діяльності, тому важливо зосередити свою увагу на вивченні світового досвіду однієї сфери діяльності, а саме діяльності ЗВО.

В умовах сьогодення передові та найуспішніші світові університети втілюють найефективніші практики фінансування для підвищення ефективності освітянської діяльності. Явище ендавменту є достатньо поширеним у розвинених країнах Західної Європи та Північної Америки і полягає в наданні вищим навчальним закладам додаткових коштів з метою забезпечення їхньої фінансової стабільності. Ендавмент університету, незалежно від форми власності – це загальний безстроковий фонд, який складається переважно з донорських благодійних внесків та цінних паперів, прибуток від яких розподіляється і використовується університетом згідно з його академічними потребами [³⁸, с. 1].

Досвід українських ЗВО у формуванні ендавмент-фондів ще недостатньо великий, щоб говорити про суттєві зміни у структурі бюджетних коштів (фінансування). Щоб зрозуміти, які чинники впливають на розвиток ендавменту в Україні і що потрібно зробити задля впровадження світових фінансових практик у систему вітчизняної вищої освіти, необхідно більш детально проаналізувати сучасні умови інвестування у закладах вищої освіти.

Відповідно до Закону про вищу освіту ендавмент визначено як сталий фонд закладу вищої освіти, сума коштів або вартість іншого майна, призначена для інвестування або капіталізації на строк не менше 36 місяців, пасивні доходи від якої використовуються закладом вищої освіти з метою здійснення його статутної діяльності у порядку, визначеному благодійником або уповноваженою ним особою [³⁹].

³⁸ Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодення. *Проект «Популярна економіка: ціна держави»*. 2015. №34. 18 с.

³⁹ Про вищу освіту: закон України від 01.07.2014 №1556-VII URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

ЗВО відповідно до статуту мають право: засновувати сталий фонд (ендаумент) закладу вищої освіти та розпоряджатися доходами від його використання відповідно до умов функціонування сталого фонду, а також отримувати активи такі як майно, кошти і матеріальні цінності, зокрема будинки, споруди, обладнання, транспортні засоби, від державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб, у тому числі як благодійну допомогу.

Система обліку фінансово-господарської діяльності ЗВО має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи.

Серед таких особливостей, регламентованих за цільовою спрямованістю в рамках модернізації системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах (в т. ч. у ЗВО), можна відмітити:

- галузеву розробку облікової політики;
- організацію обліку окремих об'єктів в розрізі бюджетної класифікації;
- жорсткий контроль за цільовим витрачанням бюджетних коштів;
- виокремлення в обліку касових і фактичних витрат/видатків;
- казначейську систему обслуговування бюджетних коштів.

Одним з напрямів реалізації реформи державного сектору є використання методу нарахувань. Якщо в основі складання фінансових звітів покладено метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть: звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо в основі складання фінансових звітів покладено касовий метод обліку – первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні НП(С)БОДС.

Сьогодні ЗВО складають та подають стейкхолдерам фінансові звіти, підготовлені за методом нарахування, що охоплюють активи, зобов'язання, доходи та витрати (в тому числі, амортизацію). Метод нарахувань має забезпечити представлення: повної і достовірну інформації про активи і

зобов'язання; повного майнового балансу, перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ.

Разом з тим потребують подальшого опрацювання методологічні засади формування в обліку та звітності нових об'єктів обліку, які не були притаманні ЗВО, а саме – інвестиційна, операційна нерухомість. Актуалізується розробка первинних документів по обліку таких об'єктів, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

Окремі питання сутності, класифікації, обліку нефінансових активів та порядок їх розкриття у фінансовій звітності на різних етапах розвитку бюджетного обліку розглядали у своїх працях П. Й. Атамас [40, с. 265], Р. Т. Джога [41, с. 266], С. В. Свірко [42, с. 23], Є. Ю. Шара [43, с. 288] та ін. Проте питання визнання та оцінки в галузевому аспекті залишаються актуальними.

З метою визначення особливостей здійснення групування основних засобів закордонними закладами вищої освіти (ЗЗВО), у ході дослідження проведено вибіркового аналізу щорічних та фінансових звітів 10 державних закордонних ЗЗВО, які ще визнані найкращими в межах своєї країни відповідно до оцінки «QS World University Rankings 2017/18», проведеної британським рейтинговим агентством «Quacquarelli Symonds» [44], зокрема: Кембріджський університет (University of Cambridge) [45] (Великобританія), Оксфордський університет (University of Oxford) [46] (Великобританія), Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich) [47] (Швейцарія), Федеральна політехнічна школа Лозанни

⁴⁰ Атамас, П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

⁴¹ Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В. Облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. Київ : КНЕУ. 2006. 480 с.

⁴² Свірко С. В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. Незалежний аудитор. 2013. № 5 (III). С. 23–34.

⁴³ Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Київ: Центр учбової л-ри, 2011. 440 с.

⁴⁴ QS World University Rankings 2017/18. URL: <https://www.topuniversities.com/university-rankings/world-university-rankings/2018>.

⁴⁵ Annual Reports of the Council and the General Board for the academical year 2016–17 Reports and Financial Statements for the year ended 31 July 2017 / University of Cambridge. URL: http://www.admin.cam.ac.uk/reporter/2017-18/weekly/6489/6489_AnnualReports_and_FinancialStatements_2016-17.pdf.

⁴⁶ Financial Statements 2016/17 / University of Oxford. URL: https://www.ox.ac.uk/sites/files/oxford/field/field_document/University%20Financial%20Statements%202016-2017.pdf.

⁴⁷ Annual report 2017 / Eidgenössische Technische Hochschule (ETH) Zurich. URL: https://www.ethz.ch/content/dam/ethz/main/eth-zurich/Informationsmaterial/GB17/01_ETH_GB17_EN_low.pdf.

(EPFL) [48] (Швейцарія), Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) [49] (Сінгапур), Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) [50] (Сінгапур), Мічиганський університет (University of Michigan) [51] (Сполучені Штати Америки), Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) [52] (Сполучені Штати Америки), Копенгагенський університет (University of Copenhagen) [53] (Данія), Університет Кентербері (University of Canterbury) [54] (Нова Зеландія).

Результати проведеного аналізу груп основних засобів державних ЗЗВО відображені у додатку Б, на основі даних якого узагальнено групи основних засобів, які займають найбільшу частку у структурі основних засобів досліджуваних ЗЗВО (рисунок 1.1).

Інформацію щодо вартості основних засобів (без врахування накопиченої амортизації) за звітний період заклади наводять за такими основними групами:

- земля;
- будівлі (нерухомість, інфраструктура);
- об'єкти незавершеного капітального будівництва;
- обладнання (техніка);
- машини, обладнання, меблі, інвентар, транспортні засоби, бібліотечні матеріали;
- капітальні вкладення (покращення) майна.

⁴⁸ Panorama 017. Consolidated Financial Statement / École polytechnique fédérale de Lausanne (EPFL). URL: <https://information.epfl.ch/files/content/sites/accueil/files/rapports%20annuels/EPFL%20FINANCIER%C3%9817%20EN%20WEB%202.pdf>.

⁴⁹ Full Financial Statements for the financial year ended 31 March 2017. National University of Singapore and its subsidiaries / National University of Singapore. URL: <http://www.nus.edu.sg/annualreport/pdf/nus-financialreport-2017.pdf?20171006>.

⁵⁰ The next wave. Annual report 2017 / Nanyang Technological University. URL: http://www3.ntu.edu.sg/CorpComms2/AnnualReport/2017/files/downloads/NTU%20AR%202017_v8_HR.pdf.

⁵¹ Consolidated Financial Statements for the year ended June 30, 2017 with report of independent auditors / University of Michigan. URL: <http://www.finance.umich.edu/sites/default/files/2017-10/2017%20Audited%20Financial%20Statements.pdf>.

⁵² Annual Financial Report 2016-17 / University of California, Berkeley. URL: https://controller.berkeley.edu/sites/default/files/2016-17_financial.pdf.

⁵³ Annual report 2017 / University of Copenhagen. URL: https://velkommen.ku.dk/tal-og-fakta/aarsrapport/Annual_Report_2017.pdf.

⁵⁴ Annual report 2017 / University of Canterbury. URL: <https://www.canterbury.ac.nz/media/documents/annual-reports/Annual-Report-2017-Full.pdf>.

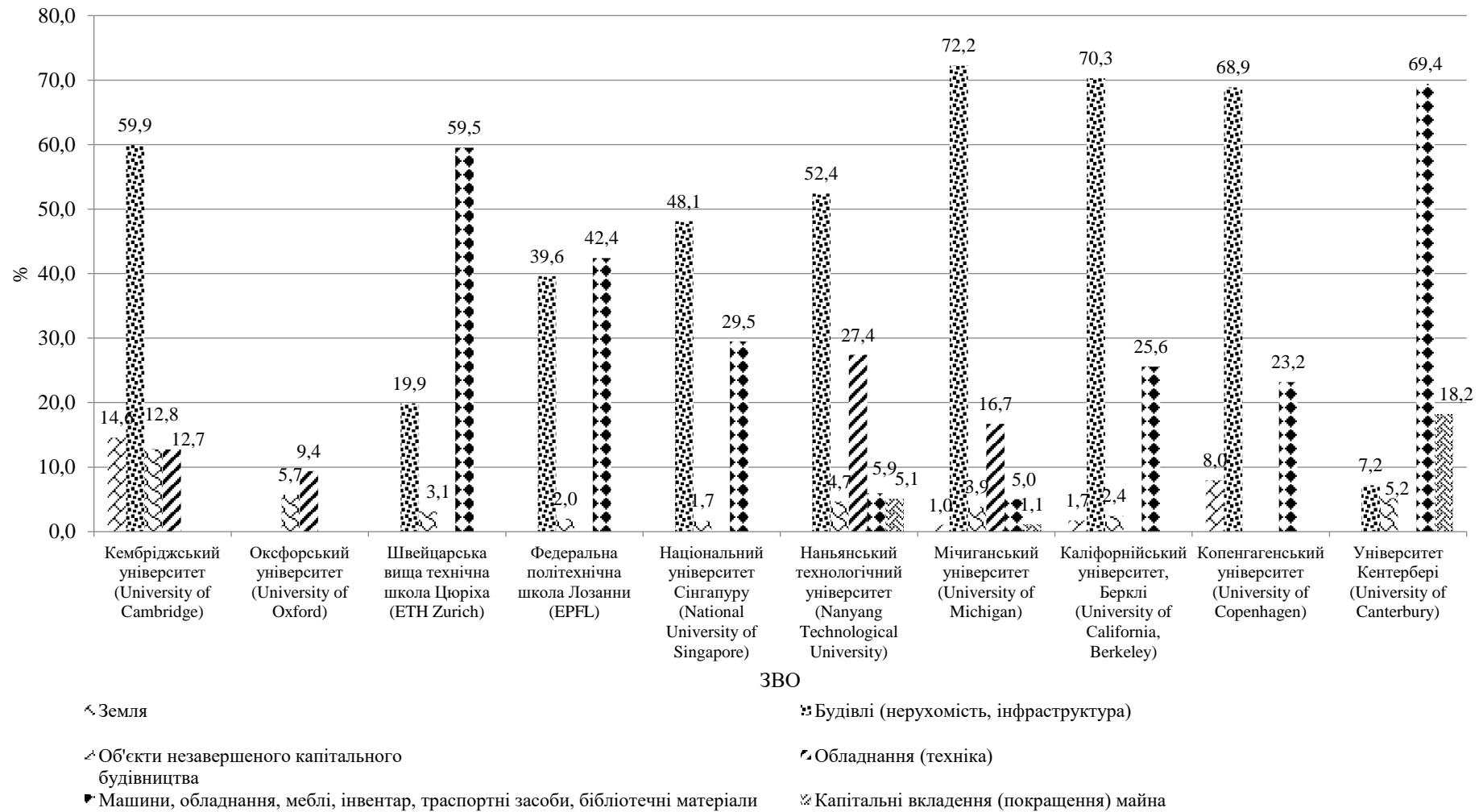


Рисунок 1.1 – Основні групи основних засобів державних закордонних ЗВО

Найбільшу частку у структурі основних засобів займають будівлі (нерухомість, інфраструктура) таких державних закордонних ЗВО: Мічиганський університет (University of Michigan) (72,2 %), Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) (70,3 %), Копенгагенський університет (University of Copenhagen) (68,9 %), Кембриджський університет (The University of Cambridge) (59,9 %), Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (52,4 %) та Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) (48,1 %).

Група основних засобів власні земельні ділянки займає найбільшу частку у структурі основних засобів Оксфордського університету (University of Oxford) (83,5 %). На машини, обладнання, меблі, інвентар, транспортні засоби та бібліотечні матеріали припадає найбільша частка у структурі основних засобів швейцарських ЗВО, а саме Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) (59,5 %) та Федеральної політехнічної школи Лозанни (EPFL) (42,4 %).

Тобто, у фінансовій звітності досліджуваних ЗЗВО *основні засоби класифікуються на земельні ділянки, будівлі та обладнання* (інвентар, матеріали), *які використовуються у процесі їх основної діяльності*. Такий принцип групування основних засобів простежуються у ЗЗВО різних країн, з врахуванням вимог законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі кожної країни.

Було також проаналізовано групи оборотних активів державних ЗЗВО, результати досліджень узагальнені у додатку В, на основі даних яких визначено групи оборотних активів, які займають найбільшу частку у структурі оборотних активів досліджуваних ЗЗВО (рисунок 1.2).

Інформацію щодо вартості оборотних активів за звітний період заклади наводять за такими основними групами:

- інвестиції;
- грошові кошти та їх еквіваленти;
- поточні фінансові активи і позики;
- дебіторська заборгованість;
- інші оборотні активи.

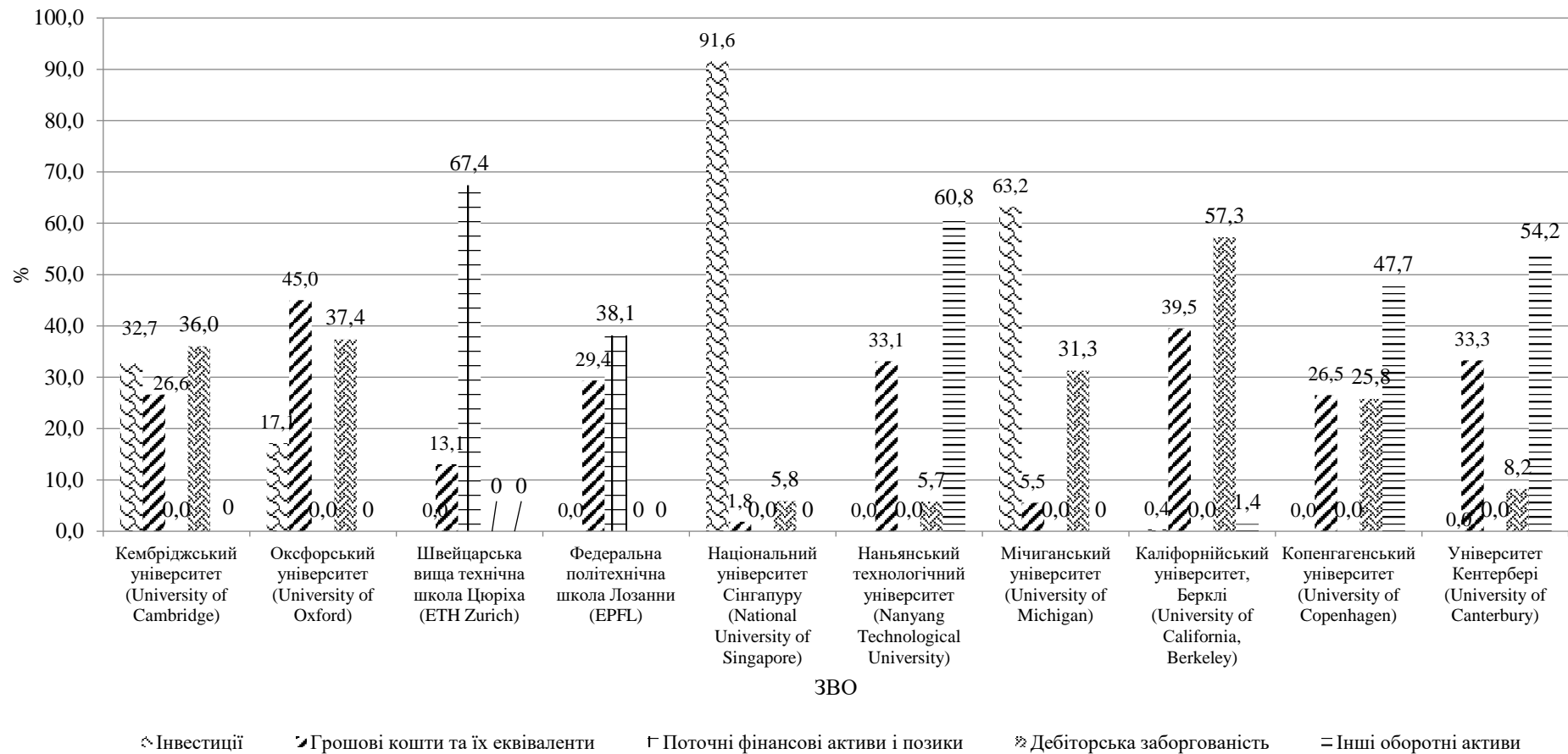


Рисунок 1.2 – Основні групи оборотних активів державних закордонних ЗВО

Найбільшу частку у структурі оборотних активів займають інвестиції таких державних закордонних ЗВО: Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) (91,6 %) та Мічиганський університет (University of Michigan) (63,2 %).

Група оборотних активів поточні фінансові активи та позики займає найбільшу частку у структурі оборотних активів швейцарських ЗВО, а саме Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) (67,4 %) та Федеральної політехнічної школи Лозанни (EPFL) (38,1 %).

На дебіторську заборгованість припадає найбільша частка у структурі оборотних активів Каліфорнійського університету, Берклі (University of California, Berkeley) (57,3 %) та Кембріджського університету (University of Cambridge) (36,0 %).

Серед оборотних активів найбільший відсоток припадає на групу інших оборотних активів Наньянського технологічного університету (Nanyang Technological University) (Сінгапур) (60,8 %), Університету Кентербері (University of Canterbury) (54,2 %) та Копенгагенського університету (University of Copenhagen) (47,7 %).

Група грошові кошти та їх еквіваленти займає найбільшу частку у структурі активів Оксфордського університету (University of Oxford) (45,0 %).

В окрему групу оборотних активів державні закордонні ЗВО виділяють товарно-матеріальні запаси. Проте, інформація щодо структури товарно-матеріальних запасів наведена у фінансових звітах лише трьох з десяти досліджуваних ЗВО.

Зокрема, у примітках до річної фінансової звітності Кембріджського університету (University of Cambridge) поділ товарно-матеріальних запасів здійснюється на товари для перепродажу, витрати до публікації та інше незавершене виробництво, інші товарно-матеріальні запаси.

Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich) до товарно-матеріальних запасів включає придбані запаси, які серед інших статей включають періодичні (повторювані) запаси (хімікати, лабораторні матеріали та матеріали,

що використовуються для проведення експериментів у процесі навчання та наукових досліджень.

У примітках до річної фінансової звітності Федеральної політехнічної школи Лозанни (EPFL) здійснено розподіл товарно-матеріальних запасів на запаси придбані та запаси виготовлені власними силами.

Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (Сінгапур), Мічиганський університет (University of Michigan) (Сполучені Штати Америки) та Копенгагенський університет (University of Copenhagen) серед оборотних активів не виокремлюють групу товарно-матеріальних запасів.

Слід відзначити, що фінансова звітність національних ЗВО є дещо складнішою у порівнянні з відповідними формами звітності у міжнародній обліковій практиці.

Склад фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами не відрізняється, однак перелік статей, за якими необхідно розкривати інформацію про активи, власний капітал та зобов'язання за національними стандартами, є ширший.

Зокрема, статті активу Балансу за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [55] поділені на:

- 1) нефінансові активи: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, запаси МШП, готова продукція тощо;
- 2) фінансові активи: дебіторська заборгованість за її видами, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти.

Нефінансові активи є основною складовою активів суб'єктів державного сектору. Загалом, поняття «нефінансові активи» є новим для облікової термінології бюджетних установ. У нормативно-правовій базі, зокрема у НП(С)БОДС визначення цього поняття немає. У науковій роботі С. В. Свірко провела дослідження, в якій запропоновано інтерпретувати нефінансові активи як економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом

⁵⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [⁵⁶, с. 23].

До складу нефінансових активів включено: основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, запаси, виробництво, поточні біологічні активи.

Найбільшу частину нефінансових активів займають основні засоби. В обліковій термінології поняття «основні засоби» базувалось на чинній нормативно-правовій базі відповідного періоду та висвітлювалось у навчально-методичних матеріалах.

Зокрема, П. Й. Атамас визначав основні засоби як матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік і поступово зменшуються у зв'язку з фізичним і моральним зносом [⁵⁷, с. 265].

За версією Р. Т. Джоги, та ін. основні засоби визначено необоротними активами, які мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 500 грн. за одиницю (комплект) [⁵⁸, с. 266].

На думку Є. Ю. Шари, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєвої, які визначали основні засоби як матеріальні активи, що використовує установа багаторазово і безперервно у ході виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить понад 1 рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів становить _ грн. за одиницю [⁵⁹, с. 290].

На сьогоднішній день, облік основних засобів суб'єктів державного сектору регулюється низкою нормативно-правових документів, основними з яких є: МСБОДС 17 «Основні засоби» [⁶⁰], НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [⁶¹] та

⁵⁶ Свірко С. В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. Незалежний аудитор. 2013. № 5 (III). С. 23–34.

⁵⁷ Атамас, П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

⁵⁸ Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В. Облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. Київ : КНЕУ. 2006. 480 с.

⁵⁹ Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Київ: Центр учбової л-ри, 2011. 440 с.

⁶⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.

розроблені Міністерством фінансів України Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [62].

Зазначені документи регулюють методологічні основи формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби на різних ділянках облікового процесу. Однак між ними є невідповідності, які на практиці зумовлюють виникнення проблем.

Як видно у МСБОДС 17 та НП(С)БОДС 121 трактування категорії «основні засоби» співпадає, що свідчить про відповідність та узгодженість нормативних документів між собою. Однак, у зазначених стандартах не визначено вартісний критерій основних засобів, а встановлено лише граничну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів. Зовсім інше визначення пропонується у Податковому кодексі України [63], який у першу чергу встановлює вартісне обмеження на основні засоби, поділ основних засобів на групи, враховуючи терміни їх корисної дії та норми амортизації і методи нарахування амортизації.

Новим для бухгалтерського обліку ЗВО є те, що НП(С)БОДС 121 дає визначення термінів «знос» і «амортизація». Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їхнього використання. Тобто, це розрахунок суми амортизації шляхом нарахування її на дату балансу. Знос – це сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена із початку його корисного використання [64].

Термін корисної експлуатації необоротних активів (що фізично можливий) не може бути основою для визначення норм амортизації. Останні мають визначатися, виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого.

Наразі типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів

⁶¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

⁶² Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

⁶³ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

⁶⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

державного сектору наведено в додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектора. Методичними рекомендаціями ЗВО отримав право визначати інші строки корисного використання, але він має навести *відповідні обґрунтування* в розпорядчому документі про облікову політику закладу.

Дослідження питань практичного внутрішнього регламентування методологічних підходів обліку ЗВО дозволили визначити, що серед найбільш проблемних об'єктів обліку є основні засоби. Оцінка таких об'єктів, господарські операції з ними потребують методологічного та організаційно-практичного уточнення.

Зазначимо, що у НП(С)БОДС 121 не визначено види основних засобів за групами, а наведено тільки назви груп, таких як: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини, багаторічні насадження та плодоносні рослини; інші основні засоби.

Види основних засобів за групами визначені у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [65]. Однак, потребує вивчення група «Інші основні засоби», до якої можуть відноситись різні основні засоби, які не включені до вищезазначених груп.

Запровадження нового НП(С)БОДС 123 «Запаси» стало основою до вживання ЗВО нових термінів і понять, які далеко не завжди відповідають реаліям та можливостям ресурсного забезпечення таких суб'єктів господарської діяльності: операційний цикл; первісна вартість запасів; чиста вартість реалізації запасів та відновлювальна вартість.

Ще більш невизначеним може бути обґрунтування професійного судження в питаннях доцільності вибору одного з методів, регламентованих НП(С)БОДС 123 «Запаси»: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів.

⁶⁵ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391

Переваги та недоліки методу ідентифікованої собівартості (поширеного в організації обліку запасів ЗВО):

- метод ідентифікованої собівартості є пріоритетним, якщо заклад використовує запаси великої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінними;

- позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб, при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти запасів;

- даний метод недоцільно використовувати при наявності в ЗВО великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури;

- небажаною рисою цього методу є складність і непрактичність відслідковування операцій придбання і використання конкретних одиниць кожного найменування.

Не достатньо визначеними організаційно та методологічно залишаються процедури переоцінки запасів.

З метою урегулювання означених вище проблемних питань бухгалтерського обліку пропонуємо розробити *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти*, до структури якого включити наступні розділи:

I. Загальні положення;

II. Облікова політика закладів вищої освіти;

III. Організація обліку окремих активів;

IV. Вплив операцій з окремими активами, зобов'язаннями на формування капіталу ЗВО;

V. Розкриття операцій з окремими активами, зобов'язаннями на дату звітності.

У розділі I «Загальні положення» має бути визначено методику та організацію бухгалтерського обліку операцій з окремими активами, зобов'язаннями з урахуванням правового статусу ЗВО.

Вказано суб'єктів, які застосовують норми Положення.

У цьому розділі передбачено розкриття концептуальної термінології: державний сектор економіки, суб'єкти господарської діяльності, ЗВО, окремі активи ЗВО та зобов'язання як об'єкти обліку.

У розділі II «Облікова політика закладів вищої освіти» має бути визначена цільова направленість розпорядчого документа про облікову політику ЗВО, його адаптація до змін нормативно-правової бази державного сектору економіки.

Структура наказу про облікову політику ЗВО за розділами: методичним, технологічним та управлінським.

У розділі III «Організація обліку окремих активів» необхідно відобразити класифікацію та оцінку окремих активів ЗВО як об'єктів обліку.

Організація обліку окремих активів ЗВО в розрізі:

- 1) операцій з окремими активами: оприбуткування, утримання, використання в господарській діяльності, списання з балансового обліку;
- 2) джерел фінансування операцій з окремими активами.

У розділі IV «Вплив операцій з окремими активами, зобов'язаннями на формування капіталу ЗВО» слід визначити порядок формування статей власного та залученого капіталу ЗВО: функціональна оцінка, обліково-аналітичне забезпечення за джерелами формування.

У розділі V «Розкриття операцій з окремими активами, зобов'язаннями на дату звітності» наводиться узагальнення даних бухгалтерського обліку щодо окремих активів, зобов'язань на дату звітності.

Умови ефективного (повного, об'єктивного, бюджетно-цільового) розкриття облікової інформації.

У Методичних рекомендаціях потрібно визначити граничні терміни введення в експлуатацію основних засобів або зобов'язати проведення щорічної оцінки основних засобів, які є капітальними інвестиціями на предмет зменшення корисності основних засобів. Аналогічно, таке рішення потрібно оформити шляхом формування відповідної комісії за наказом керівника та результати закріпити у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи.

Концептуальні підходи побудови методичного забезпечення щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти

Слід зазначити, що визначення доходу за НП(С)БОДС змістовно відповідає міжнародним стандартам.

Стосовно доходів слід зазначити, що спостерігається невідповідність між тим, як вони визначаються у бюджетному законодавстві і нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» «доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника)» [66].

Доходи бюджету в БКУ визначаються як «податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)» [67].

Своєю чергою надходження бюджету в БКУ визначаються як «доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів» [68].

Відповідно до статті 13 БКУ може складатися із загального та спеціального фондів. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно цим Кодексом та законом про Державний бюджет України.

Витрати бюджету в БКУ визначаються як «видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [69].

⁶⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

⁶⁷ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

⁶⁸ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

⁶⁹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

У свою чергу, видатки бюджету в БКУ визначаються як «кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом» [70].

В контексті розгляду доходів і витрат бюджетних установ важливо звернути увагу на те, що значення визначення термінів доходи і витрати наведено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон). Доходи відповідно до Закону визначаються як «збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)».

Витрати в Законі трактуються як «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [71].

Тобто, існує невідповідність визначень термінів «доходи» та «витрати» за діючим законодавством. Тому необхідно на законодавчому рівні здійснити врегулювання термінологічних розбіжностей таких категорій.

Внесені зміни та доповнення термінів до Закону згруповано у додатку Г.

Доходи відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» поділяються на дві групи від обмінних та необмінних операцій.

До операцій обміну за доходами належать: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи

⁷⁰ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.

⁷¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (редакція від 01.01.2018 р.) URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

Доходи від необмінних операцій включають податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Проведені дослідження бюджетного законодавства свідчать про особливості організації діяльності бюджетних установ. Зокрема, виконання кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів здійснюється наростаючим підсумком з початку року. Тобто бюджетні установи мають забезпечити у процесі діяльності виконання цих вимог.

Відповідно до вимог п. 52 постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [72] звіти про виконання кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду і планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів подаються у порядку та за формами, встановленими Міністерством фінансів України. Наразі застосовується бюджетними установами наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» [73].

⁷² Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

⁷³ Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

Загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначені у НП(С)БОДС 135 «Витрати» [74].

Відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [75] витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: *витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.*

Так, витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат, як: 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); амортизація; 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, 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, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Важливо нагадати, що кожна операція, що здійснюється ЗВО повинна документально фіксуватися і відображатися на субрахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [76].

⁷⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/page4#n4>.

⁷⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/page4#n4>.

⁷⁶ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів

Для порівнюваності витрат національних ЗВО із закордонними закладами у ході дослідження проведено вибірковий аналіз щорічних та фінансових звітів 10 державних ЗВО. Тобто, як і за основними засобами і оборотними активами за витратами були проаналізовані звіти найкращих ЗВО в межах своїх країн відповідно до оцінки «QS World University Rankings 2017/18», проведеної британським рейтинговим агентством «Quacquarelli Symonds» [77].

За результатами проведеного дослідження груп витрат узагальнених у додатку Д, визначені та згруповані витрати, які займають найбільшу частку у структурі витрат досліджуваних ЗВО (рисунок 1.3).

Інформацію щодо витрат за звітний період заклади наводять за такими основними групами:

- витрати на утримання персоналу;
- амортизація;
- інші операційні витрати;
- витрати на відсотки та інші фінансові витрати.

Найбільшу частку у структурі витрат займають витрати на утримання персоналу таких державних закордонних ЗВО: Оксфордський університет (The University of Oxford) (50,7 %), Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich) (63,8 %), Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL) (65,2 %), Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore), Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (49,2 %), Мічиганський університет (University of Michigan) (63,4 %), Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) (61,5 %), Копенгагенський університет (University of Copenhagen) (58,8 %) та Університет Кентербері (University of Canterbury) (49,8 %).

Інші операційні витрати займають найбільшу частку у структурі витрат Кембриджського університету (The University of Cambridge) (49,1 %).

України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

⁷⁷ QS World University Rankings 2017/18. URL: <https://www.topuniversities.com/university-rankings/world-university-rankings/2018>.

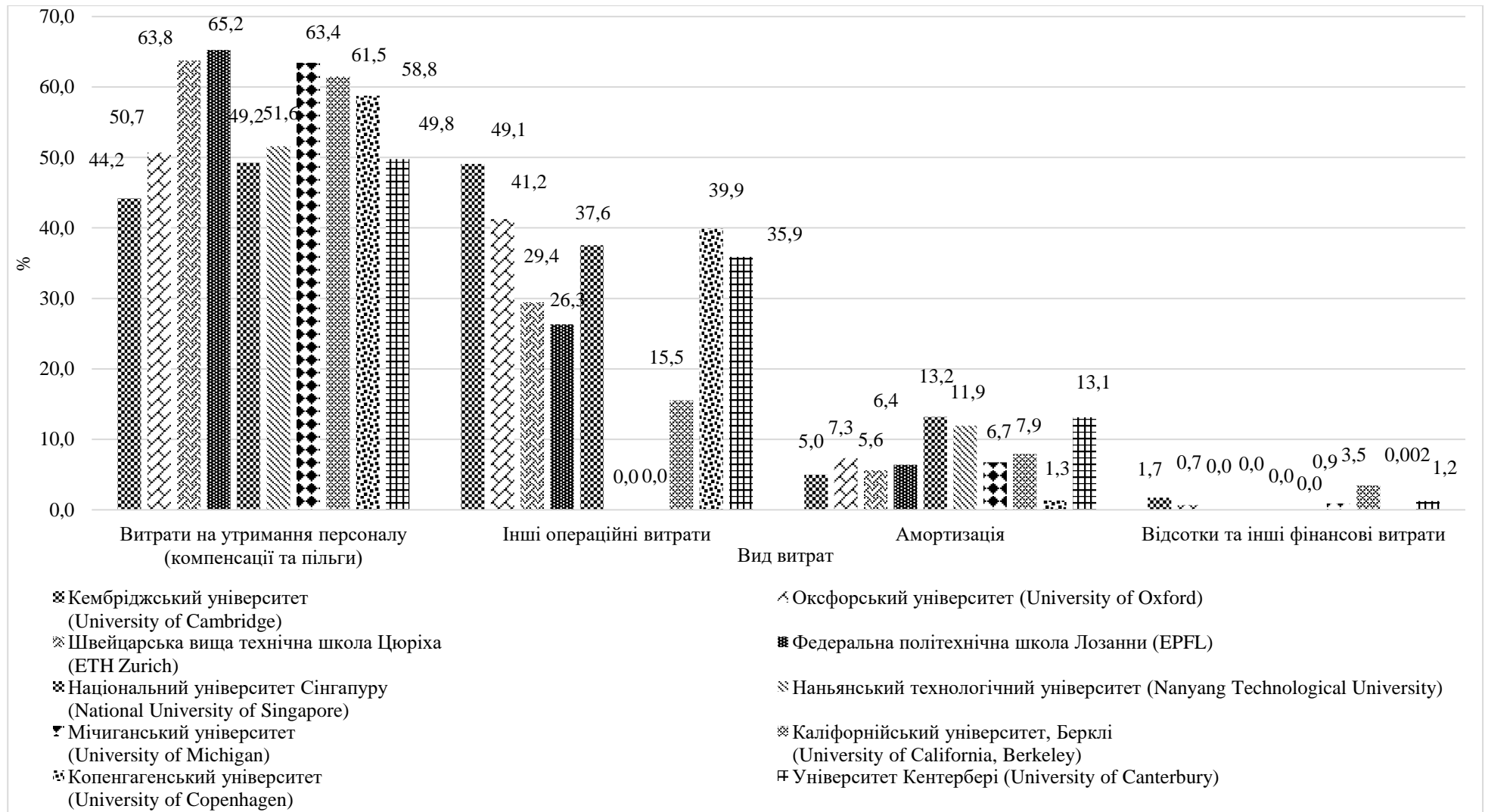


Рисунок 1.3 – Основні групи витрат державних закордонних ЗВО

Серед досліджуваних державних ЗЗВО, Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University), Мічиганський університет (University of Michigan), Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) *виділяють в окрему групу витрати на стипендії.*

Мічиганський університет (University of Michigan) та Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) до загальної суми витрат включають витрати на товари (матеріали) та послуги.

В цілому, при групування витрат державними ЗЗВО різних країн світу спостерігається відсутність використання уніфікованого підходу до розкриття інформації про витрати. Разом з тим ЗЗВО в межах однієї країни групують інформацію щодо витрат за *узагальненою структурою.*

ЗВО Великобританії (Оксфордський університет, Кембриджський університет), Данії (Копенгагенський університет) та Нової Зеландії (Університет Кентербері) групують витрати за структурою, що включає в себе: витрати на утримання персоналу, амортизацію, інші операційні витрати та витрати на відсотки та інші фінансові витрати.

Швейцарські ЗВО (Швейцарська вища технічна школа Цюріха та Федеральна політехнічна школа Лозанни) використовують схожий підхід до розкриття інформації щодо витрат у фінансових звітах. Однак, виділено окрему групу витрат на переказ коштів, не розглядаючи в цілому фінансові витрати.

Результати проведеного дослідження груп витрат державних ЗЗВО свідчать про те, що *при групуванні витрат здійснюють їх поділ на витрати від основної (операційної) діяльності (на персонал закладу, амортизацію та інші) та витрати від фінансової діяльності. Основним видом витрат досліджуваних державних закордонних ЗВО є витрати на утримання персоналу та інші операційні витрати.*

Результати дослідження груп доходів державних ЗЗВО узагальнені у додатку Е. На основі представленої у додатку інформації визначено групи доходів, які займають найбільшу частку у структурі доходів досліджуваних ЗЗВО (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Основні групи доходів державних ЗЗВО

Вид доходів	Найменування ЗЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюриха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$ (in thousands)		\$ (in thousands)		DKK '000		\$000's	
Плата за навчання та договори про освіту (інші винагороди, пов'язані з навчанням)	2760	148	3072	21,94	240	1,297	11891,0	1,1	468201,0	143	344850,0	298	1240584,0	134	834442,0	284	-		111915,0	31,4
Науково-дослідні гранти та контракти (державні, інші)	4660	249	5649	40,34	-		-		1559678,0	47,5	379330,0	328	1180248,0	127	660144,0	221	5834848,0	67,2	196384,0	55,1
Дотації та пожертвування	790	42	884	6,3	830	4,5	37413,0	3,6	-		31305,0	27	-		-		-		-	
Державний фінансовий внесок	-		-		1201,0	64,88	627164,0	59,66	-		-		-		-		-		-	
Інші доходи	1300	70	227,7	16,26	51,0	28	59332,0	5,6	336304,0	10,2	83851,0	72	409580,0	44	103537,0	35	210429,0	24	34724,0	9,7
Інвестиційний дохід	180	10	144	1,0	-		-		628927,0	19,2	224353,0	194	1415232,0	152	346655,0	11,8	-		-	
Всього доходів за основними групами	969,0	-	1202,6	-	1359,0	-	738800,0	-	2993110,0	-	1063689,0	-	4245644,0	-	1934778,0	-	6045277,0	-	346023,0	-
Разом доходів ЗЗВО	1870,0	100	1400,4	100,0	1851,0	100,0	105191,0	100,0	3283285,0	100,0	1156682,0	100,0	9282227,0	100,0	2936111,0	100,0	8680916,0	100,0	356663,0	100,0

Так, ЗЗВО інформація про доходи за звітний період наводиться за такими основними групами: плата за навчання та договори про освіту (інші винагороди, пов'язані з навчанням); науково-дослідні гранти та контракти (державні, інші); дотації та пожертвування; державні фінансові внески; інші доходи; інвестиційний дохід.

Найбільшу частку у структурі доходів займають доходи від науково-дослідних грантів та контрактів (державних, інших) таких державних закордонних ЗВО: Копенгагенський університет (University of Copenhagen) (67,2 %), Університет Кентербері (University of Canterbury) (55,1 %), Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) (47,5 %), Оксфордський університет (The University of Oxford) (40,3 %), Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (32,8 %) та Кембриджський університет (The University of Cambridge) (24,9 %).

Група доходів від державних фінансових внесків займає найбільшу частку у структурі доходів швейцарських ЗВО, а саме Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) (64,9 %) та Федеральної політехнічної школи Лозанни (EPFL) (59,7 %).

Доходи від плати за навчання займають найбільшу частку у структурі доходів Каліфорнійського університету, Берклі (University of California, Berkeley) (28,4 %).

Серед досліджуваних державних ЗЗВО Мічиганський університет (University of Michigan) отримав найбільше доходів від допоміжних (підсобних) підприємств (від медичного обслуговування, комісійна винагорода за студентський гуртожиток) (46,5 %).

Тобто, групування доходів досліджуваних ЗЗВО здійснюється на підставі виокремлення надходжень від *основної* (операційної) діяльності закладів, тобто від навчально-наукової діяльності, фінансування якої в різних країнах здійснюється за різними підходами. Проте, основними джерелами надходження коштів в досліджуваних державних ЗЗВО є *плата за навчання та надання різних видів* (державних та приватних) грантів на науково-дослідні роботи.

Підсумовуючи важливо акцентувати увагу, що основною відмінністю у представленні ЗЗВО від національних ЗВО інформації про доходи є їх розкриття за видами діяльності, а не за операціями обміну як то здійснюють суб'єкти державного сектору України.

Враховуючи відмінності у групуванні доходів і витрат за національними стандартами бухгалтерського обліку і бюджетним законодавством, а також галузеві особливості стосовно визнання та обліку доходів і витрат від обмінних і необмінних операцій ЗВО пропонуємо Міністерству освіти і науки України розробити методичне забезпечення запровадження НП(С)БО 124 «Доходи» та 135 «Витрати». Це сприятиме їх запровадженню ЗВО у бухгалтерський облік та створенню інформаційного забезпечення на якісно новій основі.

Пропонується наступна структура **Методичних рекомендацій з обліку доходів і витрат закладів вищої освіти:**

- I. Загальні положення;
- II. Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС;
- III. Бухгалтерський облік доходів і витрат;
- IV. Розкриття інформації за доходами і витратами в примітках до фінансової звітності.

З метою роз'яснення положень НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати» у вище наведених розділах методичних рекомендацій вважаємо необхідним розкрити такі питання.

Так, у розділі I «Загальні положення» буде розкрито інформацію щодо: суб'єктів, які будуть їх застосовувати з метою відображення у бухгалтерському обліку; операцій, на які методичні рекомендації не поширюються; переліку нормативних документів, які регулюють питання оформлення господарських операцій, що обумовлюють виникнення доходів і витрат, форм первинних документів та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку.

Розділ II «Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС» буде містити інформацію щодо умов визнання об'єктів обліку;

операції ЗВО, за якими не визнаються доходи і витрати; визначений період для визнання доходів і витрат майбутніх періодів; порядок визнання доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, а також витрат періоду; підходи щодо виокремлення у обліку інформації за загальним та спеціальним фондами бюджету, касовими доходами і видатками, що дозволить формувати бюджетну звітність ЗВО відповідно до вимог БКУ за правилами, визначеними Міністерством фінансів України.

Розділ III «Бухгалтерський облік доходів і витрат» міститиме інформацію щодо облікового процесу обліку доходів і витрат, а саме: порядку та підстав прийняття до обліку первинних документів за операціями, в результаті яких виникають доходи і витрати; порядку відображення операцій в облікових регістрах; побудови синтетичного та аналітичного обліку та кореспонденції субрахунків плану рахунків.

У розділі IV «Розкриття інформації за доходами і витратами в примітках до фінансової звітності» буде визначений порядок розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про обсяги і структуру доходів й витрат від обмінних і необмінних операцій на підставі даних бухгалтерського обліку.

Важливо наголосити, що існують певні питання, які потребують вирішення на законодавчому рівні. Зокрема, відсутність в плані рахунків бухгалтерського обліку державного сектору окремого синтетичного рахунку, призначеного для узагальнення загальновиробничих витрат, ускладнює їх поточний облік та списання з метою включення до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). З огляду на зазначене пропонуємо розглянути можливість внесення відповідних змін до плану рахунків.

Підсумовуючи варто зазначити, що світова практика розкриття ЗЗВО інформації за доходами і витратами у фінансовій звітності, яка оприлюднюється на їх сайтах відмінна від існуючих національних підходів щодо розкриття ЗВО аналогічної інформації.

Для удосконалення інформаційного забезпечення щодо прийняття управлінських рішень Міністерством освіти і науки України в контексті

реформування СУДФ та бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно визначити методологічні засади бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат, капіталу та складання фінансової звітності ЗВО України відповідно до НП(С)БОДС із урахуванням галузевих особливостей та повного, достовірного, транспарентного висвітлення інформації із застосуванням плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

З цією метою необхідно: проаналізувати групування активів, зобов'язань, доходів і витрат за бюджетним законодавством та законодавством у бухгалтерського обліку в державному секторі; розглянути структуру названих об'єктів обліку у національних ЗВО.

Визначення методологічних засад застосування НП(С)БОДС з урахуванням галузевих особливостей дозволить імплементувати МСБОДС у практику бухгалтерського обліку бюджетних установ шляхом розроблення проектів Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти та Методичних рекомендації щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти.

1.2 Наукове обґрунтування побудови нормативно-правового забезпечення обліку капіталу (в тому числі ендавменту) та формування фінансової звітності закладами вищої освіти відповідно до НП(С)БОДС та Плану рахунків в державному секторі

Домінуючою складовою процесу реформування вітчизняної системи державного управління фінансами є розвиток і вдосконалення механізму управління фінансами на державному і місцевому рівні. Це вимагає своєчасного і точного інформування про результати виконання бюджетів для забезпечення середньо- та довгострокового бюджетного планування, а також постійного ефективного контролю над цільовим використанням бюджетних коштів.

Підвищення ефективності державних видатків шляхом переходу від утримання установ до фінансування надання якісних державних послуг є одним із

основних завдань реалізації Стратегії [78]. Вирішенню цього завдання Стратегії сприятиме імплементація положень МСБОДС в національні положення (стандарти), що в свою чергу «підвищить обґрунтованість та ефективність управлінських рішень фінансового й нефінансового характеру розпорядників бюджетних коштів» [79, с. 103].

Звітність, сформована за міжнародними стандартами, дозволяє зіставити економічний розвиток різних держав і виявити найбільш перспективні для інвестування економіки. Міжнародні портфельні і стратегічні інвестори приймають рішення, виходячи з міжнародних рейтингів, які складаються на основі макроекономічних показників держав. Базою для розрахунку цих показників і є бюджетна звітність, складена за міжнародними стандартами [80, с. 77].

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі в сучасних умовах є запровадження МСБОДС, які підкріплюють всебічне відображення фінансових результатів і стану господарюючих суб'єктів, що звітують.

Глобалізація світової економіки і фінансових ринків сприяли визнанню МСБОДС як єдиного зводу міжнародних правил обліку для підготовки порівняльної і високоякісної фінансової звітності державного сектора. Світовий досвід підтверджує, що такі якісні характеристики як *зрозумілість, доречність, надійність і порівнянність інформації*, досягаються безпосереднім використанням міжнародних стандартів або застосуванням їх в якості основи для побудови національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Міжнародна практика свідчить про використання двох підходів щодо запровадження МСБОДС у національні системи бухгалтерського обліку державного сектору:

⁷⁸ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/249797370>.

⁷⁹ Ловінська Л. Г., Чуркіна О. І., Гапоненко Л. В., Сушко Н. І. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг у контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 «Витрати» в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 3. С. 101-115.

⁸⁰ Ценклер Н. І., Вигівська І. М., Макарович В. К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. № 2 (43). С. 76-81. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/178099/178325>.

1) *Пряме прийняття* стандартів МСБОДС, тобто безпосереднє використання міжнародних стандартів;

2) Застосування МСБОДС в якості основи при побудові національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тобто, підхід *опосередкованого прийняття МСБОДС*. При такому підході можлива різна ступінь відповідності національних стандартів міжнародним стандартам.

Обидва підходи мають як переваги так і недоліки.

Підхід на основі *прямого прийняття* дозволяє використовувати вже готові стандарти, що, відповідно, вимагає менших витрат на їх розробку. МСБОДС відображають рівень сформованих в розвинених економіках ринкових відносин, мають міжнародне визнання, узагальнюють кращу світову практику у сфері бухгалтерського обліку, і, що важливо, характеризуються простотою сприйняття користувачами фінансової інформації на світовому рівні.

Проте, для застосування МСБОДС потрібні: підготовка кваліфікованого місцевого персоналу; організація широкомасштабного навчання методології міжнародних стандартів і практичних питань їх застосування; модернізація програмних комплексів; законодавчі зміни. Це вимагає значних фінансових ресурсів і організаційних зусиль.

Другий підхід - розробка національних стандартів на основі МСБОДС, дозволяє враховувати національне законодавство.

Для реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України також був застосований другий підхід. Відповідно цей підхід був закріплений *Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, ухваленою постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 (далі – Стратегія № 34)*, яка передбачала удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів шляхом прийняття та запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

З метою реалізації завдань стратегії були внесені зміни до законодавства, які передбачали запровадження нової методології бухгалтерського обліку в державному секторі.

Аналіз імплементації норм МСБОДС до законодавства держав-членів ЄС здійснювався на основі результатів он-лайн опитування центральної влади, що проводилося Євростатом [81] (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Імплементація МСБОДС до національного законодавства країн-членів ЄС

Результати опитування	Країни	
	Центральний рівень	Місцевий рівень
Законодавство з питань бухгалтерського обліку містить вимогу щодо дотримання МСБОДС в цілому	-	-
У законодавстві з питань бухгалтерського обліку є прямі посилання на МСБОДС як основу для розробки державних стандартів бухгалтерського обліку	Естонія, Іспанія, Литва, Португалія,	Естонія, Іспанія, Литва, Португалія
МСБОДС використовуються як основна основа для розробки державних стандартів бухгалтерського обліку, проте чітких посилань на них не унесено до законодавства з питань бухгалтерського обліку	Австрія, Латвія, Словаччина, Швеція	Австрія, Латвія, Словаччина, Швеція
Норми МСБОДС застосовуються як джерело інформації при розробці державних стандартів бухгалтерського обліку	Болгарія, Фінляндія, Німеччина, Греція, Угорщина, Ірландія, Італія, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Польща	Болгарія, Фінляндія, Німеччина, Греція, Угорщина, Ірландія, Італія, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Польща
Норми МСБОДС не використовуються при розробці стандартів	Бельгія, Великобританія, Кіпр, Республіка, Данія, Румунія, Словенія, Франція, Хорватія, Чехія	Бельгія, Великобританія, Кіпр, Республіка, Данія, Румунія, Словенія, Франція, Хорватія, Чехія

Складено за: [82, с. 86-87].

Такі країни як Латвія, Литва, Польща, Румунія та Словаччина використовують МСФЗ які адаптовані для державного сектору хоча у

⁸¹ Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards 2013/S 107-182395. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPASAS-study-final-PwC-report.pdf>. С. 90-95.

⁸² Sushko N. I. Applications of IPSAS in eu member states. III International Scientific Conference Modern Transformation in Economics and Management: Conference Proceedings, Part II March 29 th, 2019. Klaipeda, Lithuania: Baltija Publishing. 146 pages. P. 85 – 89.

законодавстві є посилання на врахування при розробці національних стандартів МСБОДС.

Британські стандарти бухгалтерського обліку раніше були засновані на МСФЗ, а МСБОДС є офіційним еталоном, і вважається необхідним адаптувати МСФЗ до контексту державного сектора.

У *Болгарії* МСБОДС згадуються у Законі про бухгалтерський облік для цілей загальних вимог та напрямків для розробки принципів бухгалтерського обліку.

Водночас місцеві органи влади Латвії, Словаччини та Великобританії використовують МСБОДС як первинну основу для своїх власних стандартів, хоча явні посилання на них відсутні в бухгалтерському законодавстві.

За результатами вивчення міжнародних підходів щодо регулювання питань запровадження МСБОДС у національні системи бухгалтерського обліку можна зробити висновок про те, що не у всіх країнах-членах ЄС у законодавстві із питань бухгалтерського обліку чітко визначені підходи міри їх застосування.

Порівнюючи із Україною слід відзначити, що сучасному етапу розвитку національної економіки притаманні процеси адаптації до практики світової економіки і глобалізаційних зрушень, оскільки саме ці процеси визначають потребу в імплементації положень міжнародного законодавства до національного.

Запровадження МСБОДС є в певному розумінні інновацією не тільки для України та країн, що утворилися на території колишнього СРСР, а й для країн з розвинутою економікою [83, с. 391].

Першим кроком до такої імплементації стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їхніми державами-членами, ратифікована Законом України від 10.11.1994 № 237/94-ВР [84].

Деталізація напрямів діяльності в цій сфері відобразилась у Плані дій “Україна – Європейський Союз”. Європейська політика сусідства, схваленому

⁸³ Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки) / за ред. Т. І. Єфименко ; ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2017. 496 с.

⁸⁴ Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: ратифікована законом від 10.11.1994 № 237/94-ВР. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012.

Кабінетом Міністрів України та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом [85]. Названий план передбачав підвищення прозорості управління державними фінансами. Одним із заходів цього процесу було розроблення й імплементація стратегії модернізації системи обліку Державного казначейства України.

З метою забезпечення виконання поставленого завдання прийнято Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. (розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 (далі – Стратегія № 34). Метою Стратегії № 34 було удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів IPSAS.

Наступні кроки стосувалися нормативного урегулювання нових правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема:

1) у 2009-2017 роках на основі МСБОДС прийнято 20 національних НП(С)БОДС. З метою удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі із урахуванням положень МСБОДС перекладено на державну мову міжнародні стандарти, переклад яких оприлюднено для широкого кола зацікавлених осіб, які вивчають бухгалтерський облік в державному секторі, на офіційному сайті Міністерства фінансів України.

Тобто, на сайті Міністерства фінансів України оприлюднено переклад МСБОДС, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів станом на 1 січня 2003 року (МСБОДС 1 – 20) та переклад текстів МСБОДС, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів в грудні 2006 року (МСБОДС 22, 23, 24) і лютому 2008 року (МСБОДС 21, 25, 26).

Отже, на момент розробки вітчизняних стандартів не враховані положення таких міжнародних стандартів:

- 28 «Фінансові інструменти: подання інформації» (виданий у січні 2010 р., застосовується з 01 січня 2013 р., замінює МСБОДС 15);

⁸⁵ План дій «Україна – Європейський Союз» Європейська політика сусідства: схвалено Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_693.

- 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (виданий у січні 2010 р. застосовується з 01 січня 2013 р., замінює МСБОДС 15);
- 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» (виданий у січні 2010 р. застосовується з 01 січня 2013 р., замінює МСБОДС 15);
- 31 «Нематеріальні активи» (виданий у січні 2010 р.);
- 32 «Концесійний договір на обслуговування: Дарувальник» (виданий у жовтні 2011 р.);
- 33 «Перше застосування методу нарахування за МСБОДС» (виданий у січні 2015 р.);
- 34 «Окрема фінансова звітність» (виданий у січні 2015 р., застосовується з 1 січня 2017 р., замінює МСБОДС 6);
- 35 «Консолідована фінансова звітність» (виданий в січні 2015 р., застосовується з 1 січня 2017 р., замінює МСБОДС 6);
- 36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» (виданий у січні 2015 р., застосовується з 01 січня 2017 р., замінює МСБОДС 7);
- 37 «Спільні угоди» (виданий у січні 2015 р., застосовується з 01 січня 2017 р., замінює МСБОДС 8), 38 «Інформація про участь в капіталі інших підрозділів» (виданий у січні 2015 р.);
- 38 «Інформація про участь в капіталі інших підрозділів» (виданий у січні 2015 р.);
- 39 «Виплати працівникам» (виданий у липні 2016 р.; застосовується з 01.01.2018 р. та замінює МСБОДС 25);
- 40 «Угоди щодо взаємовигідних дій між організаціями державного сектору» (виданий у січні 2017 р.; застосовується з 01.01.2019 р.).

Відповідно положення МСБОДС 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40 не імплементовано в національні положення (стандарти). Це пояснюється тим, що на момент розробки національних стандартів не здійснено офіційний переклад окремих МСБОДС, а деякі міжнародні стандарти були прийняті після розробки та прийняття НП(С)БОДС.

З огляду на зазначене вище та з метою забезпечення імплементатії

положень МСБОДС в національні положення (стандарти) України необхідно здійснити переклад на українську мову міжнародних стандартів та удосконалити національні стандарти. Виконання цих завдань потребує подальших наукових досліджень відповідності положень НП(С)БОДС нормам МСБОДС;

2) у 2011 році:

- внесені зміни до Бюджетного кодексу України, норми яких зобов'язують бюджетні установи вести бухгалтерський облік (частина 2 статті 56) та складати фінансову звітність (частина 1 статті 58) за НП(С)БОДС та іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України;

- затверджено Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59), яким визначено повноваження головного бухгалтера;

- затверджено нову економічну класифікацію видатків бюджетів (наказ Міністерства фінансів від 26.12.2011 № 1738), гармонізовану із GFSM 2001;

3) у 2013 році затверджено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (наказ Міністерства фінансів від 31.12.2013 № 1203), порядок його застосування та типову кореспонденцію для відображення у обліку операцій (наказ Міністерства фінансів від 29.12.2015 № 1219);

4) у 2015 році прийнято методичні рекомендації стосовно застосування НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси» та 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» (наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11);

5) у 2017 році затверджено Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі (наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307).

Однак, проведена методологічна робота не є сталим кінцевим результатом. Сучасний етап розвитку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі характеризується запровадженням НП(С)БОДС, розроблених на основі МСБОДС, із урахуванням соціально-економічного розвитку країни [86, с. 89].

⁸⁶ Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів і є метою Стратегії 2025 [87], а підвищення прозорості та якості фінансової звітності визначені її завданнями. Реалізація Стратегії 2025 спрямована на створення єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку, що базується на застосуванні національних положень (стандартів) суб'єктами державного сектора в тому числі ЗВО.

Теоретичні і практичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі, засади нормативно-правового регулювання обліку і фінансової звітності та аспекти його адаптації до вимог міжнародних стандартів обліку і статистики державних фінансів досліджувалися В. М. Жуком [88], Т. І. Єфименко [89], Є. В. Калюгою [90; 91], О. О. Канцуровим [92; 93], С. А. Кузнецовою [94], С. О. Левицькою [95], Л. Г. Ловінською [96], О. Нікуліною [97], В. А. Пігошом, [98, с. 11], С. В. Свірко [99; 100], Н. М. Хорунжак [101],

державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 84-100.

⁸⁷ Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-modernizaciyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-derzhavnomu-sektori-na-period-do-2025-roku>.

⁸⁸ Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. ДННУ «Акад. фін. Управління». Київ, 2015. 400 с.

⁸⁹ Iefymenko T., Lovinska L. Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. 2017. Vol. XVII. № 1. p. 60-69. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2017/06/4.pdf>.

⁹⁰ Калюга Є. В. Передумови реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України. *Економічний аналіз*. 2015. № 2. Том 21. С. 18-26. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/945/655>.

⁹¹ Калюга Є. В. Підходи до класифікації рахунків бухгалтерського обліку: історичний аспект. *Економічні науки*. Серія : Облік і фінанси. 2014. Вип. 11 (2). С. 131-143. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnof_2014_11%282%29__21.

⁹² Канцуров О. О. Вплив інституціональної теорії на формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор*. 2014. № 8. С. 27-32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2014_8_7.

⁹³ Канцуров О. О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія. Київ: ННЦ "Ін-т аграр. економіки", 2014. 378 с.

⁹⁴ Кузнецова С. А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 35 с.

⁹⁵ Левицька С. О. Етапи на шляху реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка*. 2009. Вип. 11. С. 80-89.

⁹⁶ Ловінська Л. Г., Левицька С. О., Осадча О. О. Ендаумент в діяльності вітчизняних закладів вищої освіти: практика застосування та облік. *Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3 (89). С. 119-128.

⁹⁷ Никулина Е. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в государственном секторе стран – членов РЕМПАЛ: результаты тематического опроса. Всемирный банк. 2012. URL: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/ppt_elena-nikulina_rus.pdf.

⁹⁸ Сучасні проблеми обліку : монографія / за ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 268 с.

⁹⁹ Свірко С.В. Сучасний розвиток системи управління державними фінансами України: обліковий сегмент в забезпеченні інноваційно-інвестиційного вектору спрямування. *Вісник Житомирського державного*

Н. І. Ценклер [102], М. М. Шигун [103] ін [104]. Проте питання імплементації національних стандартів у облік і фінансову звітність установ галузі освіти потребує подальших досліджень.

Традиційно визначені у вітчизняній теорії завдання бухгалтерського обліку полягають у формуванні повної, правдивої та неупередженої інформації про діяльність та фінансове становище підприємства і надання її користувачам для прийняття рішень [105, с. 43].

Вивчення наукової і навчальної літератури кінця ХХ та початку ХХІ століття показало, що теорія бухгалтерського обліку в Україні як і в зарубіжних країнах має свої довговічні наукові традиції.

Л. Г. Ловінською у монографічному дослідженні «Оцінка у бухгалтерському обліку» зроблено висновок, що головною відмінністю вітчизняної теорії бухгалтерського обліку є те, що вона подається як система наукових знань, що складається із двох підсистем: 1) теорії бухгалтерського обліку (висвітлює теоретичні засади бухгалтерського обліку); 2) бухгалтерський облік галузей народного господарства (промисловість, транспорт, сільське господарство та ін.) [106, с. 8].

Розділяючи позицію автора вважаємо, що наукові дослідження бухгалтерського обліку в державному секторі мають включати вивчення методики відображення його предмету із урахуванням галузевих особливостей в контексті імплементації НП(С)БОДС.

технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2018. № 1 (83). С. 56-65.

¹⁰⁰ Свірко С. В. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2017. № 3. С. 31-44.

¹⁰¹ Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: економічні науки. 2009. Вип. № 2 (48). С. 131-133.

¹⁰² Ценклер Н. І., Вигівська І. М., Макарович В. К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. № 2 (43). С. 76-81. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/178099/178325>.

¹⁰³ Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.0 0.09. Київ, 2010. 36 с.

¹⁰⁴ Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. №6. С. 56–57.

¹⁰⁵ Бондар М. І. Бухгалтерська та фінансова звітність. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 43–44.

¹⁰⁶ Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

Водночас одним із проблемних питань запровадження МСБОДС у вітчизняне законодавство є «відсутність чіткості й однозначності теоретичного обґрунтування та практичного застосування різних методів визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору України» [107, с. 134].

У другому виданні Глобального дослідження з обліку і звітності центральних урядів (PwC Global survey on accounting and reporting by central governments 2nd edition) відзначається, що наразі зростає визнання важливості належного обліку і управління державними фінансами як ключових *засобів досягнення стійкості державних фінансів*.

Основними завданнями бухгалтерського обліку в державному секторі будь-якої держави є:

- формування повної і достовірної інформації про діяльність організації та її майновий стан, яка необхідна внутрішнім та зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності ;
- забезпечення інформацією, необхідною для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні організацією господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;
- запобігання негативних результатів господарської діяльності організації і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості.

Якість виконання цих завдань безпосередньо залежить від правильності вибору методів обліку. В процесі розробки МСБОДС Міжнародною федерацією бухгалтерів були сформульовані чотири основних методи обліку:

Касовий метод, який передбачає реєстрацію всіх подій в обліку по руху грошових коштів, тобто сутність методу зводиться до обліку надходжень та вибуття грошових коштів по рахунках бюджету. При цьому ніякі активи та

¹⁰⁷Ловінська Л. Г. Проблемні питання запровадження МСБОДС: метод нарахування. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 17 листоп. 2017 р. Київ: КНЕУ, 2017. С. 133–135. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/23383/133-135.pdf;jsessionid=85A35A294FC9088664CFD6644F97BB1B?sequence=1>.

зобов'язання, крім коштів бюджету, в рамках бухгалтерського обліку, обліку не підлягають.

Модифікований касовий метод, який надає можливість реєстрації не тільки операцій по руху грошових коштів бюджетів, а й додаткових активів і зобов'язань, для реєстрації яких вводяться додаткові рахунки.

Метод нарахування передбачає визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисної служби, шляхом нарахування амортизації.

Модифікований метод нарахувань передбачає реєстрацію операцій відразу при здійсненні, тобто доходи і витрати нараховуються та визнаються при здійсненні операції. Особливість цього методу полягає в тому, що при ньому не нараховується амортизація, нефінансові активи й *активи відразу після придбання списуються на витрати*.

У практиці систем бухгалтерського обліку країн світу, як і раніше, існує значне різноманіття, але тенденція до ведення бухгалтерського обліку за методом нарахувань підтверджується і посилюється.

Застосування методу нарахування впливає на створення кращої управлінської інформації для прийняття рішень, що сприяє підвищенню ефективності обслуговування і стійкості державних фінансів.

Тенденція до обліку за методом нарахувань проявляється на всіх континентах, причому найбільше зрушення очікується для країн, *що не входять в ОЕСР* [108, с. 7].

При цьому МСБОДС слугують глобальною довідковою основою для реформ обліку за методом нарахувань. Всі уряди повинні складати високоякісні та прозорі фінансові звіти, які заслуговують на довіру, на основі міжнародно визнаних МСБОДС або еквівалентних стандартах. Це ключова особливість демократичної підзвітності, а також спосіб поліпшити якість управлінської інформації для прийняття рішень, що сприяє підвищенню ефективності обслуговування і стійкості державних фінансів. В більшості європейських держав

¹⁰⁸ Towards a new era in government accounting and reporting. Pricewaterhouse Coopers (PwC). July 2015. 48 p. URL: <https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/towards-new-era-in-govt-accounting-reporting.pdf/>.

у системах бухгалтерському обліку державного сектору застосовують на всіх рівнях управління *метод нарахування або модифікований метод нарахування*.

Важливо відзначити, що при запровадження методу нарахування не відмовляються від касових баз даних. Інформація про гроші кошти залишається важливою, і, у багатьох країнах використовується як основа для державного бюджетування.

Наразі у фінансовій звітності України недостатньо інформації для прийняття рішень стосовно управління доходами і витратами суб'єктів державного сектору, оскільки структура представлення інформації відмінна від групування за бюджетною класифікацією.

Так як «бухгалтерський облік і фінансова звітність є інструментами прозорості і підзвітності управління державними фінансами та інформаційним підґрунтям бюджетної політики країни» [109, с. 291], то особливої уваги в умовах здійснення підготовчих заходів щодо запровадження середньострокового бюджетного планування орієнтованого на результат потребує «фінансова звітність державного сектору як ключова ланка в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування й прогнозування на державному рівні» [110, с. 102].

Враховуючи те, що «цілі фінансової звітності визначаються інформаційними потребами для прийняття рішень щодо управління державними фінансами» [111, с. 309], цілком очевидним є необхідність узгодження показників фінансової і бюджетної звітності, оскільки остання за своїм складом і структурою розкриття інформації за доходами і витратами має відповідати підходам щодо групування інформації за статистикою державних фінансів. З огляду на зазначене дослідження щодо «...складання фінансової звітності відповідно до нової методології не втрачає актуальності» [112, с. 555].

¹⁰⁹ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування. Київ : ДНУ «Акад. фін. управління», 2017. 366 с.

¹¹⁰ Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. *Фінанси України*. 2016. № 1. С. 99-115.

¹¹¹ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування. Київ : ДНУ «Акад. фін. управління», 2017. 366 с.

¹¹² Сушко Н. І. Фінансова звітність бюджетів: методичні підходи до формування балансу за національними стандартами. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 554-560.

Значення бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні і прийнятті управлінських рішень обумовлює необхідність глибшого дослідження основ її регулювання.

Державне регулювання фінансової звітності в державному секторі має на меті створення єдиних правил для складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх суб'єктів державного сектору [113, с. 259].

В ринкових умовах на фінансову звітність покладається вирішення завдання щодо надання повної інформації про склад та зміни ресурсів та джерел їх утворення. При цьому, така інформація має задовольняти вимоги всіх користувачів, незалежно від їх інформаційних потреб [114, с. 387].

За бібліографічними джерелами нами було досліджено питання імплементації положень МСБОДС у вітчизняне законодавство в контексті модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України [115, 116, 117, 118, 119, 120]. Результати дослідження дають можливість стверджувати, що повне оновлення нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі актуалізує необхідність їх вивчення та проведення порівняльного аналізу із МСБОДС на предмет їх відповідності.

Наразі у фінансовій звітності недостатньо інформації для прийняття рішень стосовно управління доходами і витратами суб'єктів державного сектору,

¹¹³ Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст / за ред. Т. І. Єфименко; Київ: ДННУ "Акад. фін. управління", 2016. 496 с.

¹¹⁴ Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДННУ "Акад. фін. управління", 2013. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. 2013. 568 с.

¹¹⁵ Iefymenko T., Lovinska L. Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. 2017. Vol. XVII. № 1. p. 60-69. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2017/06/4.pdf>.

¹¹⁶ Левицька С. О. Етапи на напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка*. 2009. Вип. 11. С. 80-89.

¹¹⁷ Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 84-100.

¹¹⁸ Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 5. С. 478-484.

¹¹⁹ Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. 2009. Вип. № 2 (48). С. 131-133.

¹²⁰ Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. №6. С. 56-57.

оскільки структура представлення інформації відмінна від групування за бюджетною класифікацією.

Визначення місця і ролі фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у сучасних економічних умовах, сприяє її ефективному функціонуванню та визначенню змісту звітних форм.

Звітність бюджетних установ має властиві їй характеристики. Так, бюджетні установи утримуються за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів. З огляду на це зміст звітності таких установ має передбачати положення щодо використання бюджетних коштів за звітний період. Розглянемо підходи щодо розкриття змісту звітності бюджетних установ у нормативно-правових актах.

Бюджетним кодексом України (далі – БКУ) визначено, що звітність про виконання кошторисів бюджетних установ складається з фінансової та бюджетної звітності (ч. 1 ст. 58) [121].

Правові засади регулювання, організації, складання фінансової звітності визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) [122].

Відповідно до норм БКУ та Закону № 996 форми фінансової звітності бюджетних установ установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, тобто Міністерством фінансів України. Тож Міністерством фінансів України, затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (наказ від 28.12.2009 № 1541) (далі – НП(С)БОДС 101), який визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Так, відповідно до п. 1 розділу IV НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності. Форм фінансової звітності: № 1-дс «Баланс»;

¹²¹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

¹²² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 06.07.1999 № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

№ 2-дс «Звіт про фінансові результати»; № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів» та № 4-дс «Звіт про власний капітал» затверджені цим стандартом.

Типова форма Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5-дс) затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 р. № 977 (далі – Примітки).

Слід зазначити, що до 1 січня 2017 року бюджетні установи, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, у тому числі ЗВО, склали звітність за правилами, встановленими Порядком складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.01.12 р. № 44 (далі - Порядок № 44) [123].

Після запровадження НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» до Порядку № 44 було внесено зміни в частині вилучення норм стосовно порядку вкладання фінансової звітності. Тобто із Порядку № 44 вилучені форми фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, а саме: «Баланс» (форма № 1); «Звіт про результати фінансової діяльності» (форма № 9д, № 9м); «Звіт про рух грошових коштів».

Аналіз складу фінансової звітності за нормативно-правовими актами узагальнено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Порівняльний аналіз положень нормативно-правових актів щодо складу фінансової звітності

Порядок № 44	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
Баланс (форма № 1)	Баланс (форма № 1-дс)
Звіт про результати фінансової діяльності (форма 9д, 9м)	Звіт про фінансові результати(форма № 2-дс)
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс)
-	Звіт про власний капітал (форма № 4-дс)
Пояснювальна записка (окремі складові)	<i>Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5-дс)</i>

Складено на основі : [124 , 125 , 126 , с. 396].

¹²³ Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/ed20120124>.

¹²⁴ Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами

З набуттям чинності НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» відбулися зміни у структурі Балансу. Актив Балансу складався з таких розділів: I. «Необоротні активи», II «Оборотні активи» та III «Витрати», пасив балансу – I. «Власний капітал», II «Зобов'язання» та III «Доходи». Відповідно до стандарту актив балансу містить розділи: I. «Нефінансові активи», II «Фінансові активи» та III «Витрати майбутніх періодів», пасив Балансу – I. «Власний капітал та фінансовий результат», II «Зобов'язання», III «Забезпечення» та IV «Доходи майбутніх періодів» (див. таблицю 1.5).

Таблиця 1.5 – Порівняння групування статей Балансу

Актив/Пасив Балансу	Порядок № 44	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
	Розділи	
Актив	I «Необоротні активи» II «Оборотні активи» III «Витрати»	I. «Нефінансові активи» II «Фінансові активи» III «Витрати майбутніх періодів»
Пасив	I «Власний капітал» II «Зобов'язання» III «Доходи»	I. «Власний капітал та фінансовий результат» II «Зобов'язання» III «Забезпечення» IV «Доходи майбутніх періодів».

Складено за: [127, 128].

Крім того, з набуттям чинності НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» відбулися зміни в обліковому відображенні фінансового результату діяльності суб'єктів державного сектору, які зумовлені впровадженням нової методології формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансовий результат. Зокрема, до набуття чинності зазначених змін у обліку та звітності

бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/ed20120124>.

¹²⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

¹²⁶ Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. За ред. Л. Г. Ловінської. Київ : ДННУ «Акад. фін. управ. ління», 2013. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів. Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. 2013. 568 с.

¹²⁷ Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/ed20120124>.

¹²⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

відображався результат виконання кошторису з деталізацією за загальним та спеціальним фондами, наразі суб'єкти державного сектору формують в обліку інформацію про фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду та накопичені фінансові результати виконання кошторису.

Суттєвою ознакою цих змін є те, що фінансовий результат діяльності визначається щоквартально, тоді як до запровадження змін доходи та витрати відносили на результат виконання кошторису наприкінці бюджетного періоду, а протягом календарного року лише коригували показник у визначених нормативно-правовими актами випадках [129, с. 395].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» *Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс)* має чотири розділи, в яких відображається інформація про доходи, витрати, дефіцит/профіцит у результаті діяльності суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду. У розділі I «Фінансовий результат діяльності» доходи і витрати групуються за обмінними і необмінними операціями. Такий підхід щодо представлення інформації є новим і потребує узгодження із бюджетною економічною класифікацією доходів та витрат. У розділі III «Виконання бюджету (кошторису)» розпорядниками бюджетних коштів інформація не зазначається. У розділі IV «Елементи витрат за обмінними операціями» наводяться відповідні елементи витрат, які здійснив суб'єкт державного сектору в процесі основної діяльності протягом звітного періоду.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» *Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс)* відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу, які відбуваються в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок, переоцінки активів, прийняття рішення власника щодо надання або вилучення активів та інших випадках, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Показники, які передбачає Звіт про власний капітал

¹²⁹ Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки) / за ред. Т. І. Єфименко ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 496 с.

відповідають тим, які містить Розділ I пасиву Балансу «Власний капітал та фінансовий результат», який складається з таких статей як «Внесений капітал», «Капітал у дооцінках», «Фінансовий результат», «Капітал у підприємствах», «Резерви», «Цільове фінансування».

У п. 4 розділу I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», значення терміну «примітки до річної фінансової звітності» трактується як сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БОДС. Як уже зазначалося вище типова форма Приміток затверджена. Водночас на законодавчому рівні залишається неурегульованим порядок розкриття у них інформації.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 у Примітках розкривається інформація про: зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості проведення такої оцінки; події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінансової звітності; виконання бюджету (кошторису) щодо: різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини її виникнення; причини відхилення затверджених показників плану на звітний період від остаточно скоригованих показників плану на звітний період з урахуванням змін; виконання бюджету щодо наданих із бюджету кредитів, взаємних розрахунків бюджетів, цінних паперів, фінансування бюджету.

Крім того, за наявності операцій пов'язаних сторін у Примітках наводиться інформація: про види та обсяги таких операцій та характер відносин між такими пов'язаними сторонами; суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін. На відміну від інших форм фінансової звітності, в Примітках дозволяється, за потреби, додавати нові рядки (п. 6 розділу I Порядку № 307) або наводити необхідну інформацію у Пояснювальній записці (додаток 10 до Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.01.12 № 44¹³⁰). Підставою для

¹³⁰ Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : наказ

введення нових рядків є проведення додаткової діяльності розпорядником бюджетних коштів з урахуванням їх галузевої специфіки, що потребує деталізації у примітках до фінансової звітності.

З огляду на те, що за нормами частини 6 ст. 6 Закону № 996 міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади надано повноваження розробляти з урахуванням галузевих особливостей на базі НП(С)БОДС методичні рекомендації, пропонуємо до розробити ***Методичні рекомендації щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку).***

Запропоновано структуру методичних рекомендацій, яка містить чотири розділи, а саме:

- I. Загальні положення;
- II. Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації;
- III. Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності;
- IV. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

З метою роз'яснення положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та приміток до річної фінансової звітності у вище наведених розділах методичних рекомендацій вважаємо необхідним розкрити такі питання.

Так у розділі I «Загальні положення» має бути визначено суб'єкти, які застосовують норми методичних рекомендацій, терміни, що застосовуються, терміни подання форм фінансової звітності ЗВО.

У розділі II «Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації» має бути визначено принципи складання фінансової звітності, визначені законодавством, оцінка повноти та правильності застосування принципів підготовки фінансової звітності.

У розділі III «Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності» буде розкрито порядок формування форм фінансової

звітності: Балансу (за формою № 1-дс), Звіту про фінансові результати (за формою № 2-дс), Звіту про рух грошових коштів (за формою № 3-дс) та Звіт про власний капітал (за формою № 4-дс) за даними бухгалтерського обліку.

Заповнення форми № 1-дс «Баланс» представляється за розділами та статтями активу і пасиву балансу у контексті запроваджених національних стандартів.

Заповнення форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

У розділ I форми № 2-дс «Фінансовий результат діяльності» за визначеними формою статтями наводиться інформація про суми визнаних відповідно до НП(С)БОДС доходи та витрати за всіма виконуваними протягом звітного періоду бюджетними програмами за загальним і спеціальним фондами, які узагальнені на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203.

У розділ II форми № 2-дс «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету» наводиться інформація за видатками ЗВО за всіма виконуваними програмами, які відповідають кодам функціональної класифікації видатків бюджету.

У розділі IV форми № 2-дс «Елементи витрат за обмінними операціями» представляється інформація за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація та інші витрати за всіма обмінними операціями ЗВО у звітному періоді.

Заповнення форми № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів» здійснюється у такому порядку:

У розділі I Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті операційної діяльності на основі суми надходжень від операційної діяльності та суми витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на субрахунках бухгалтерського обліку. Інформація наводиться окремо за обмінними та необмінними операціями.

У розділі II Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових

коштів у результаті інвестиційної діяльності на основі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції».

У розділі III Звіту про рух грошових коштів ЗВО відображають рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності, який визначається на основі змін у статтях балансу, пов'язаних із фінансовою діяльністю (розділ Балансу «Зобов'язання»).

Заповнення форми № 4-дс «Звіт про власний капітал». У цьому звіті розкривається інформація про зміни у внесеному капіталі, фінансовому результаті та капіталі з дооцінки за рахунок коригування (змін облікової політики, виправлення помилок та інших змін), та переоцінки активів. У зв'язку з тим, що ЗВО відповідно до законодавства резерви не створюються графа 7 форми звіту не заповнюються.

У розділі IV «Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності» буде визначено порядок заповнення тринадцяти розділів форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Прийняття Міністерством освіти і науки України запропонованих методичних рекомендацій сприятиме підвищенню повноти та достовірності даних фінансової звітності ЗВО на основі яких приймаються управлінські рішення.

Важливою інформаційною складовою фінансової звітності ЗВО є власний капітал. Відповідно до положень п. 4. розділу I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» термін «власний капітал» вживається як «різниця між активами й зобов'язаннями суб'єкта державного сектора».

Слід зазначити, що із запровадженням НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» структура представлення у фінансовій звітності інформації про власний капітал зазнала змін.

Аналіз нормативно-правових актів, що регулювали питання обліку та звітності бюджетних установ до запровадження нової методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, прийнятої в контексті модернізації

бухгалтерського обліку в державному секторі, дозволив узагальнити структуру власного капіталу бюджетних установ. Він складався із сум:

- створених фондів у необоротних активах;
- створених фондів у малоцінних та швидкозношуваних предметах,
- результатів виконання кошторисів;
- результатів переоцінок окремих активів.

У фінансові звітності інформація про капітал бюджетних установ до запровадження національних положень (стандартів) розкривалася у розділ І «Власний капітал» пасиву Балансу (форма № 1) за такими складовими [131]:

- *фонд у необоротних активах.* Наводилася сума вкладень у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, у незавершене капітальне будівництво, створення, виготовлення необоротних активів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні розпорядників бюджетних коштів, за вирахуванням нарахованого зносу;
- *фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах.* Відображалася сума вкладень у фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах, строк експлуатації яких не перевищує одного року;
- *результат виконання кошторису за загальним фондом.* Відображався результат виконання кошторису за загальним фондом;
- *результат виконання кошторису за спеціальним фондом,* - результат виконання кошторису за спеціальним фондом;
- *результати переоцінок.* Наводився результат переоцінок матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, крім операцій з курсовими різницями, що склався на кінець звітного періоду.

Для бухгалтерського узагальнення інформації про власний капітал бюджетних установ та забезпечення складання фінансової звітності використовувалися відповідні рахунки 4 класу «Власний капітал» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [132].

¹³¹ Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/ed20120124>.

¹³² Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів

Результат фінансової діяльності за звітний рік розпорядники бюджетних коштів представляли у Звіті про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м) [133]. У цій формі відображалися загальними сумами операції, наслідками яких було збільшення або зменшення доходів та/або видатків розпорядників бюджетних коштів. Результат переоцінок відображався як збільшення доходів розпорядників бюджетних коштів або збільшення видатків. Відповідно до норм НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» у фінансовій звітності інформація про капітал бюджетних установ розкривається у розділ I «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву Балансу (форма № 1-дс) за такими складовими [134]:

- *внесений капітал*. Відображається капітал розпорядників бюджетних коштів сформований за відповідними рішеннями органів управління;
- *капітал у дооцінках* – результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюють у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду;
- *фінансовий результат*. Відображається результат виконання кошторису розпорядників бюджетних коштів;
- *капітал у підприємствах* – сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій та цінних паперів;
- *резерви*. Відображається резервний капітал, який формується державними цільовими фондами відповідно до законодавства. Тобто, відповідно до чинного законодавства бюджетними установами у тому числі ЗВО резерви не створюються і, відповідно, у фінансовій звітності така інформація не розкривається;
- *цільове фінансування* – сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

Україні від 26.06.2013 № 611. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

¹³³ Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/ed20120124>.

¹³⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

Відповідно до вимог НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» інформація про зміни у складі власного капіталу, як уже зазначалося, розкривається бюджетними установами у Звіті про власний капітал (форма № 4-дс).

Для мети складання фінансової звітності бухгалтерське узагальнення інформації про власний капітал і фінансовий результат здійснюється на субрахунках 5 класу «Капітал та фінансовий результат» Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 ^[135] (див. рисунок 1.4).

На етапі запровадження діючого плану рахунків розпорядниками коштів здійснено перенесення залишків за рахунками власного капіталу із старої облікової системи, що діяла до 1 січня 2017 року.

51 «Внесений капітал»	- 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
52 «Капітал у підприємствах»	- 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій» - 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі» - 5213 «Капітал у частках (паях)»
53 «Капітал у дооцінках»	- 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» - 5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів»
54 «Цільове фінансування»	- 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
55 «Фінансовий результат»	- 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» - 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Рисунок 1.4 – Структура рахунків капіталу та фінансового результату

Складено за : ^[136].

¹³⁵ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/stru2>.

¹³⁶ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

Відповідність рахунків класу 4 «Капітал та фінансовий результат» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та класу 5 «Капітал та фінансовий результат» чинного плану рахунків узагальнено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Відповідність рахунків власного капіталу за планами рахунків

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203
Клас 4 «Власний капітал»	Клас 5 «Капітал та фінансовий результат»
401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»	5111 «Внесений капітал у розпорядників бюджетних коштів»
402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
421 «Фонд у капіталі підприємств»	5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»
422 «Фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери»	5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій» 5213 «Капітал в частках (паях)»
431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».
432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису (переносяться залишки з субрахунків 431, 432)»
441 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
442 «Інший капітал у дооцінках»	5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів»

Складено за: [137].

В контексті особливостей діяльності ЗВО слід звернути увагу, що відповідно до Закону України «Про вищу освіту» започатковується сталий фонд (ендавмент) закладу вищої освіти. Значення терміну у п. 22 статті 1 названого закону трактується як «сума коштів або вартість іншого майна, призначена для інвестування або капіталізації на строк не менше 36 місяців, пасивні доходи від якої використовуються закладом вищої освіти з метою здійснення його статутної діяльності у порядку, визначеному благодійником або уповноваженою ним особою» [138].

¹³⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків: наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2016 № 1127. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/metodichni-rekomendatsiyi-zi-spiyvstavlennya-subrahunkiv/>.

¹³⁸ Про вищу освіту: закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

Ендавмент-фонди в Україні, як додаткове джерело фінансування академічної діяльності, знаходяться на початковому етапі розвитку. На сьогодні тільки при двох українських ЗВО створені благодійницькі цільові фонди – при Інституті міжнародних відносин Київського національного університету ім. Тараса Шевченка [¹³⁹] та Інституті міжнародних відносин (ІМВ) [¹⁴⁰, с. 13].

Заклади вищої освіти відповідно до статуту мають право: засновувати сталий фонд (ендавмент) закладу вищої освіти та розпоряджатися доходами від його використання відповідно до умов функціонування сталого фонду, а також отримувати активи такі як майно, кошти і матеріальні цінності, зокрема будинки, споруди, обладнання, транспортні засоби, від державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб, у тому числі як благодійну допомогу.

Водночас у ч. 4 ст. 13 БКУ такі внески відносяться до власних надходжень бюджетних установ – перша підгрупа другої групи [¹⁴¹]. Тобто, такі надходження бюджетних установ є складовою спецфонду державного та місцевих бюджетів. Відповідно, отримані благодійні грошові внески в розумінні БКУ є бюджетними коштами. Порядок надходження і використання таких коштів здійснюється відповідно до вимог бюджетного законодавства.

Благодійні внески можуть бути як у грошовому вигляді, так і в натуральному. Тож, в методиці доцільно визначити особливості відображення благодійних внесків як у грошовому вигляді, так і в натуральному вигляді, які отримують ЗВО до ендавмент-фондів.

Прикладне застосування власного капіталу в діяльності ЗВО та відсутність відповідного методичного забезпечення обумовлює потребу у розробці проекту ***Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти.***

Запропоновано структуру методики, яка містить три розділи, а саме:

¹³⁹ Білінець М. Ю. Ендавмент-фонд як альтернативне джерело фінансування вищої освіти. *Бізнес Інформ*. 2015. №3. С. 35–39.

¹⁴⁰ Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодення. Популярна економіка: ціна держави: проект. № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с.

¹⁴¹ Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

I. Загальні положення;

II. Організація обліку капіталу ЗВО;

III. Методичні підходи обліку статей капіталу ЗВО;

У розділі I. Загальні положення має бути визначене функціональне призначення Методики, а саме: загальні підходи методичної та організаційної складових бухгалтерського обліку формування елементів капіталу ЗВО з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності; концептуальна термінологія об'єктів обліку: власний капітал, капітал в підприємствах, капітал в дооцінках, цільове фінансування, фінансовий результат та ендавмент.

Розділ II. Організація обліку капіталу ЗВО повинен визначати особливості організації обліку елементів капіталу ЗВО щодо господарських операцій формування та списання/використання залишків в розрізі окремих статей капіталу. Цільова направленість розпорядчого документа про облікову політику ЗВО щодо узагальнення облікових даних за елементами капіталу на дату звітності.

Розділ III. Методичні підходи обліку статей капіталу ЗВО має визначити порядок формування, бухгалтерського узагальнення та визнання у обліку внесеного капіталу, капіталу у дооцінках, фінансового результату, капіталу у підприємствах та цільового фінансування. Визначення аналітичного обліку складових власного капіталу.

Внесений капітал формується в результаті оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління ЗВО за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету, вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Збільшення внесеного капіталу відображається в обліку внаслідок:

- оприбуткування активів, закріплених за ЗВО за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на придбання (створення)

необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету (в тому числі ендавменту);

- безоплатного отримання; поліпшення (модернізації);
- отриманих від ліквідації та розбирання, в результаті інвентаризації тощо.

Зменшення капіталу відображається в обліку внаслідок операцій з вилучення активів, безоплатної передачі, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні на суму, що не перевищує відповідної суми збільшення в попередніх звітних періодах власного капіталу.

Капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління ЗВО, акцій, часток (паїв) формується в результаті отримання до сфери управління ЗВО акцій, часток(паїв) або використанні цільового фінансування для їх придбання. Зменшення капіталу відбувається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій, часток (паїв).

Капітал у дооцінках формується в результаті проведення переоцінки на суми дооцінки (уцінки) необоротних активів, які здійснюють ЗВО відповідно до НП(С)БОДС.

Цільове фінансування ЗВО формується відповідно до кошторису за рахунок коштів відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

Фінансовий результат за поточний звітний період ЗВО формують в результаті списання доходів і витрат на результат виконання кошторису. Фінансовий результат та за попередні звітні періоди ЗВО формують шляхом накопичення фінансового результату з початку діяльності.

Прийняття методики обліку капіталу сприятиме транспарентності формування власного капіталу ЗВО та упередженню асиметрії інформації за різними складовими фінансової звітності.

Підсумовуючи слід зазначити, що протягом останнього десятиріччя діяльність суб'єктів державного сектору економіки України в цілому та ЗВО зокрема спрямована на послідовне здійснення заходів щодо удосконалення інформаційного забезпечення управління державними фінансами.

Так як предметом бухгалтерського обліку ЗВО є діяльність, пов'язана із наданням освітніх послуг за рахунок коштів загального і спеціального фондів державного бюджету, а основними складовими предмету - активи, зобов'язання, капітал, фінансовий результат та доходи і витрати, які впливають на його формування, то саме ці об'єкти обліку формують інформаційне забезпечення задля прийняття управлінських рішень у галузі освіти.

Науково обґрунтовано, що наявність галузевих особливостей при складанні фінансової звітності ЗВО та обліку капіталу (у тому числі ендавменту) обумовлюють прийняття відповідного методичного забезпечення застосування національних положень (стандартів) та плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

2.1 Основі засоби та нематеріальні активи закладів вищої освіти: визнання, оцінка та облік відповідно до вимог НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи»

В умовах модифікації бухгалтерського обліку в державному секторі є відсутність до розробки дієвих механізмів єдиних підходів системи бухгалтерського обліку нефінансових активів за вимогами національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Основною проблемою в системі бухгалтерського обліку нефінансових активів є узагальнення повної та достовірної інформації про основні засоби (далі – ОЗ) та нематеріальні активи (далі – НМА), яка впливає на фінансовий стан суб'єктів державного сектору. Оцінка в бухгалтерському обліку займає виключно важливу позицію, оскільки в гносеологічній площині (на методологічному рівні) вона є одним із першоджерельних елементів методу бухгалтерського обліку, а в практичній – одним із первинних прийомів специфічної інформаційної системи забезпечення управління економічними суб'єктами та процесами.

Одночасно досліджувати методологічні підходи ОЗ та НМА неможливо, тому спочатку зосереджено увагу на особливостях обліку ОЗ.

Основні нормативні документи, які регулюють методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби в установах державного сектору, зокрема в закладах вищої освіти (далі – ЗВО) є: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби»¹⁴² (далі – МСБОДС), Національне положення (стандарт) бухгалтерського

¹⁴² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 17 - Основні засоби URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_17.pdf .

обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»¹⁴³ (далі – НП(С)БОДС 121) та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору¹⁴⁴ (далі – Методрекомендації). Зазначені документи регулюють методологічні основи формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби на різних ділянках облікового процесу.

При відображенні в обліку ОЗ суб'єктів державного сектору важливим є встановлення єдиних підходів до визначення їх економічної сутності та класифікації.

Дослідження економічної сутності категорії «основні засоби» за чинним законодавством узагальнено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Трактування категорії «основні засоби» відповідно до чинної нормативно-правової бази

Нормативний документ	Інтерпретація
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).
МСБОДС 17 «Основні засоби»	Основні засоби – матеріальні активи, що їх: а) утримує суб'єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення

¹⁴³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

¹⁴⁴ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

	поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

У МСБОДС 17 та НП(С)БОДС 121 економічна сутність категорії «основні засоби» має єдині підходи, що свідчить про відповідність та узгодженість нормативних документів між собою. Однак, у зазначених стандартах не визначено вартісний критерій основних засобів, а встановлено лише граничну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів. Зовсім інше визначення пропонується у Податковому кодексі України¹⁴⁵, який у першу чергу встановлює вартісне обмеження на основні засоби, поділ основних засобів на групи, враховуючи терміни їх корисної дії та норми амортизації і методи нарахування амортизації.

Зазначимо, що у НП(С)БОДС 121 не визначено види основних засобів за групами, а наведено тільки назви груп, таких як: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини, багаторічні насадження та плодоносні рослини; інші основні засоби.

Види основних засобів за групами визначені у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору¹⁴⁶. Однак, потребує окремого вивчення група «Інші основні засоби», до якої можуть відноситись різні основні засоби, які не включені до вищезазначених груп.

Тож, враховуючи галузеву специфіку діяльності закладів вищої освіти виокремлено види основних засобів за групами, результати узагальнено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Групи та види основних засобів для закладів вищої освіти

Назва групи основних засобів	Склад групи
Земельні ділянки	Земельні ділянки, отримані суб'єктом державного сектору
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними та іншими установами;

¹⁴⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.

¹⁴⁶ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

	<ul style="list-style-type: none"> 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; 3) стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо;
	<ul style="list-style-type: none"> 4) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку тощо; 5) гідротехнічні споруди
Машини та обладнання	<ul style="list-style-type: none"> 1) вимірювальні прилади ; 2) регулюючі прилади та пристрої; 3) лабораторне обладнання ; 4) комп'ютерна техніка і її комплектуючі, електронні засоби обробки інформації; 5) медичне обладнання; 6) інші машини та обладнання
Транспортні засоби	<ul style="list-style-type: none"> 1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту; 2) виробничий транспорт; 3) спортивний транспорт
Інструменти, прилади, інвентар	<ul style="list-style-type: none"> 1) інструменти; 2) виробничий інвентар та приладдя; 3) господарський інвентар
Багаторічні насадження та плодоносні рослини	<ul style="list-style-type: none"> 1) службові собаки; 2) декоративні тварини; 3) піддослідні тварини; 4) багаторічні насадження.
Інші основні засоби	<ul style="list-style-type: none"> 1) декорації та театральні костюми; 2) інформаційні стенди, дошки; 3) атрибутика університету (прапори, банера, та ін.); 4) музейна атрибутика (при наявності музею); 5) теплові мережі (теплові батареї); 6) ліхтарі вуличні, залізні двері.

Як свідчать дані таблиці 2.2, основними групами основних засобів у закладах вищої освіти є земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження та плодоносні рослини, інші основні засоби.

Зауважимо, що остання група основних засобів включає різні об'єкти ОЗ, а саме: 1) декорації та театральні костюми; 2) інформаційні стенди, дошки; 3) атрибутика університету (прапори, банера, та ін.); 4) музейна атрибутика (при наявності музею); 5) теплові мережі (теплові батареї); 6) ліхтарі вуличні, залізні двері.

ЗВО мають велику кількість різних об'єктів ОЗ, тому важливо провести

структурний аналіз, щоб з'ясувати найбільш суттєві об'єкти ОЗ для ЗВО.

Проведено аналіз первісної (переоціненої) вартості груп основних засобів станом на 01.01.2018 р. за даними фінансової звітності Міністерства освіти і науки України (далі – МОН), результати відображено на рисунку 2.1.

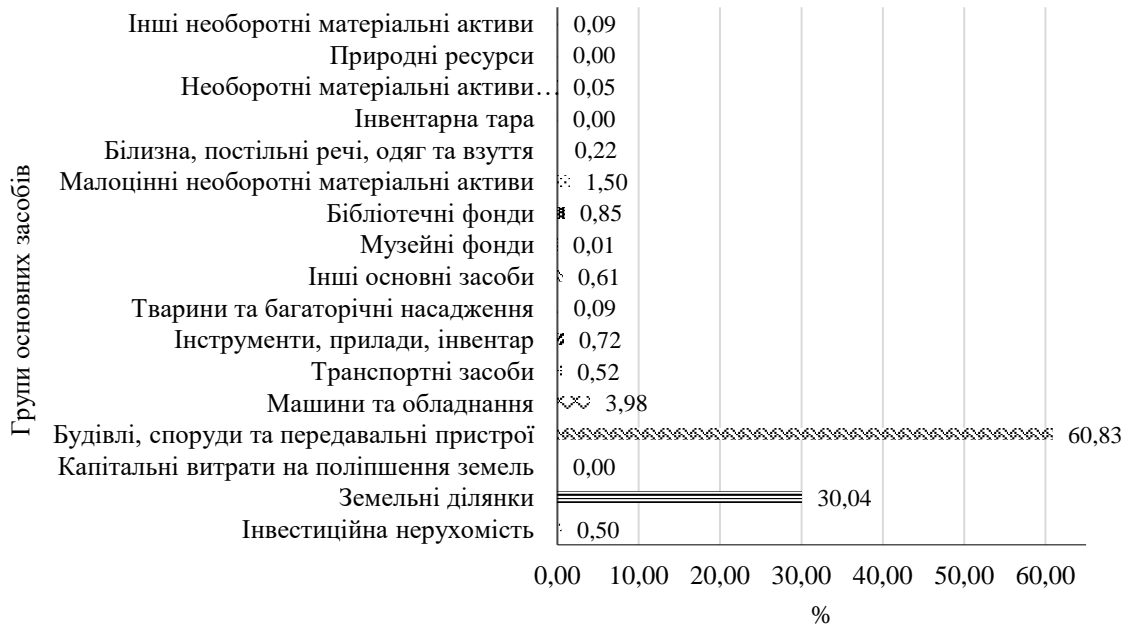


Рисунок 2.1 – Питома вага груп основних засобів МОН України

Складено за даними консолідованого звіту МОН, оприлюдненого на офіційному сайті¹⁴⁷

Як свідчать дані рисунку 2.1, найбільшу частку у структурі основних засобів МОН займають групи «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» (60,83 %) та «Земельні ділянки» (30,04 %).

З метою визначення структури основних засобів закладів вищої освіти України (ЗВО), у ході дослідження проведено вибіркового аналізу форми № 5-дс, опублікованої на офіційних сайтах ЗВО, зокрема: Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», Національного університету «Києво-Могилянська Академія», Національного університету водного господарства та природокористування, Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара, Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара,

¹⁴⁷ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

Харківського державного університету харчування та торгівлі, Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут», Херсонського національного технічного університету, Чернігівського національного педагогічного університету імені Т.Г. Шевченка та Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича. Результати здійсненого аналізу узагальнені у додатку Ж.

За даними додатку Ж, найбільшу частку у загальній структурі основних засобів займають земельні ділянки таких ЗВО: Харківський державний університет харчування та торгівлі (75,8 %), Національний університет «Києво-Могилянська Академія» (70,2 %), Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (64,8 %), Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара (60,3 %) та Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича (46,7 %).

Як свідчать дані додатку Ж, будівлі, споруди та передавальні пристрої займають найбільшу частку у структурі основних засобів наступних ЗВО: Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка (86,5 %), Херсонський національний технічний університет (82,3 %), Одеський національний університет імені І.І. Мечникова (73,0 %), Національний університет водного господарства та природокористування (62,9 %) та Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» (56,4 %).

Дані проведеного вибіркового аналізу груп основних засобів ЗВО свідчать про відсутність у досліджуваних ЗВО таких груп основних засобів як: інвестиційна нерухомість, капітальні витрати на поліпшення земель та природні ресурси.

Варто зазначити, важливим об'єктами обліку ЗВО є інші необоротні матеріальні активи (далі – ІНМА), які займають суттєву частку нефінансових активів.

Однак, у фінансовій звітності, зокрема в балансі ІНМА включаються до складу основних засобів, зокрема критерії визнання їх в обліку є різними.

Нагадаємо, відповідно до п.3.2.3 розділу II НП(С)БОДС 121 умовами визнання об'єктів малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) в системі бухгалтерського обліку визначено: строк корисного використання (експлуатації) перевищує 1 рік; первісна вартість не перевищує 6000 грн. (без ПДВ).

Лише за умови відповідності цим двом критеріям розпорядник бюджетних коштів має право віднести такий об'єкт до складу МНМА і зарахувати його на субрахунок 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Якщо вартість перевищує 6000 грн. тоді такий об'єкт відноситься до ОЗ і зараховується на субрахунок рахунка 10 «Основні засоби».

Розпорядники бюджетних коштів, в тому числі заклади вищої освіти, отримують об'єкти ОЗ та/або МНМА різними способами та відображають їх в бухгалтерському обліку за первісною вартістю, яка класифікується за різними видами вартості (додаток И).

З огляду на вказане, залежно від шляхів отримання ОЗ, первісна вартість поділяється на: вартість придбання, собівартість, справедливу вартість, переоцінену вартість, залишкову вартість та умовну вартість.

Адаптація НП(С)БОДС до вітчизняної системи бухгалтерського обліку передбачає дотримання норм за МСБОДС, у зв'язку з цим, важливим є проведення порівняльного аналізу МСБОДС 17 та НП(С)БОДС 121 щодо визначення економічної сутності видів первісної вартості об'єктів ОЗ, результати узагальнено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Економічна сутність первісної вартості об'єктів ОЗ за МСБОДС 17 та НП(С)БОДС 121

Назва вартості	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	МСБОДС 17 «Основні засоби»
Первісна вартість	Історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів;	-

Переоцінена вартість	Вартість активів після їх переоцінки	-
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу	-
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією);	чиста сума, що її суб'єкт господарювання очікує отримати за актив по закінченні строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат на вибуття
Собівартість	Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених суб'єктом державного сектору на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених п. 5 НП(С)БОДС	Сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату;	Сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами
Чиста вартість реалізації необоротного активу	Справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію	-

Складено за: [148, 149]

Суттєва відмінність прослідковується у визначенні справедливої вартості, відповідно до НП(С)БОДС 121 це сума, за якою можна продати або купити основні засоби, а відповідно до МСБОДС 17 це сума, за якою можна обміняти

¹⁴⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 17 - Основні засоби URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_17.pdf.

¹⁴⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими сторонами. Тобто, відповідно до національного положення справедливо вартість можливо застосувати у разі придбання або продажу активів, а відповідно до міжнародного стандарту ще й за операціями обміну.

Зауважимо, що відповідно до п. 8 розділу II НП(С)БОДС 121 у разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості безоплатно отриманих від суб'єктів державного сектору основних засобів, первісна вартість визначається на рівні *справедливої вартості*. Також відповідно до п. 10 розділу II НП(С)БОДС 121 якщо залишкова вартість переданого (отриманого у результаті обміну на інший актив) об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування [¹⁵⁰].

З огляду на вказане вище доходимо висновку, що справедлива вартість визначається як при купівлі/продажу, при безоплатній передачі, так і за операціями обміну активів. Це дає підстави для ймовірного уточнення економічної сутності «справедливої вартості», що визначений у п. 4 розділу I НП(С)БОДС 121, як «сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату та/або отримати/передати актив безоплатно».

Зауважимо, визначення справедливої вартості здійснюються суб'єктами оціночної діяльності відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» [¹⁵¹]. Такі оцінювачі повинні зареєструватися у встановленому законодавством порядку й отримати відповідний сертифікат.

Варто зауважити, безоплатно отримані об'єкти ОЗ та ІНМА у натуральній формі в обліку визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів,

¹⁵⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

¹⁵¹ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: закон України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

визначається справедлива вартість.

Безоплатно отримані ОЗ та ІНМА зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Варто уточнити, що:

- первісна вартість ОЗ та ІНМА, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) є вартість, визначена в первинних документах, яка відображається в обліку за використанням субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість ОЗ визначається на рівні справедливої вартості, оцінка якої проводиться суб'єктами оціночної діяльності. Справедлива вартість ІНМА визначається комісією бюджетної установи, за наказом керівника.

- первісна вартість ОЗ та ІНМА, отриманих/переданих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості ОЗ та ІНМА, за якою вони обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав/отримав. Також у первісну вартість безоплатно отриманих/переданих ОЗ та ІНМА включаються витрати, які визначені в п.5 розділу II НП(С)БОДС 121.

- безоплатно отримані об'єкти ОЗ та ІНМА у натуральній формі в обліку визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, визначається справедлива вартість.

Отримання суб'єктами державного сектору об'єктів *ОЗ та ІНМА* як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до *Закону «Про гуманітарну допомогу»*¹⁵².

Також, відповідно до п. 5 розділу III Методрекомедацій з бухгалтерського обліку основних засобів¹⁵³ об'єкти ОЗ, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, вартість визначається комісією бюджетної установи, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу

¹⁵² Про гуманітарну допомогу: закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

¹⁵³ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

Зауважимо, справедлива вартість ІНМА визначається аналогічною комісією.

Комісія складає відповідний документ, в якому зазначаються найменування і вартість отриманих основних засобів, на підставі якого операції з безоплатного отримання відображаються в бухгалтерському обліку.

З огляду на вище зазначене, потрібно уточнити в **Методичних рекомендаціях** особливості відображення в бухгалтерському обліку безоплатно отримані/передані об'єкти ОЗ та/або ІНМА, а саме:

безоплатно отримані об'єкти ОЗ від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, визначається справедлива вартість суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні». Справедлива вартість ІНМА визначається внутрішньою комісією установи, за наказом керівника;

безоплатно отримані/передані об'єкти ОЗ та/або ІНМА від суб'єктів державного сектора визнаються за первісною (переоціненою) вартістю, за якою вони обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав/отримав, вартість якої буде збільшена за умови понесених витрат, які включаються у первісну вартість;

безоплатно отримані/передані об'єкти ОЗ та/або ІНМА у натуральній формі, в обліку визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, вартість визначається комісією бюджетної установи, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

Зауважимо, що придбання ОЗ та/або ІНМА за плату може здійснюватися за кошти загального та спеціального фондів. Якщо придбання ОЗ та/або ІНМА здійснюється за загальним фондом, тоді кошти отримуються через субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» відповідно до

Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – План рахунків)¹⁵⁴.

У разі ж отримання бюджетних асигнувань на оплату витрат, які виникають в процесі придбання ОЗ та/або ІНМА та включаються у первісну вартість, бюджетна установа використовує кошти загального або спеціального фондів із одночасним вилученням їх на субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів».

Зауважимо, що суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони відшкодовуються суб'єктові державного сектору не включаються у первісну об'єкта ОЗ та/або ІНМА, їх фінансування повинно здійснюватися за використанням коштів загального або спеціального фондів, які не вилучаються на субрахунок 5411.

Отримання об'єктів ОЗ та/або ІНМА різними способами відображають в бухгалтерському обліку за Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами¹⁵⁵ (далі – Типова кореспонденція № 1219), де вказані основні бухгалтерські проведення.

Важливим в системі бухгалтерського обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА є визначення одиниці обліку об'єктів ОЗ та ІНМА. Нагадаємо, відповідно до п. 1 розділу II НП(С)БОДС 121 одиницею обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА можуть бути¹⁵⁶:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

¹⁵⁴ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

¹⁵⁵ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/para8#n8>.

¹⁵⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору.

Якщо один об'єкт ОЗ та/або ІНМА складається з частин, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

В ЗВО велику частину ОЗ та ІНМА займає комп'ютерна техніка, які в обліку відображаються не системно. Об'єктами обліку комп'ютерної техніки можуть бути як ОЗ, так і ІНМА, це залежить від того, що саме визнано одиницею обліку.

Як правило, кожен стаціонарний комп'ютер складається з таких основних складових: системного блоку, блока живлення, монітора, клавіатури, маніпулятора «мишки». Визначені складові, можуть відобразитись в бухгалтерського обліку як один відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, який виконує роботу в складі єдиного комплексу, за умови, що всі частини мають однаковий строк корисного використання, однакову економічну вигоду та потенціал корисності.

Разом з тим, якщо один об'єкт ОЗ та ІНМА складається з частин, які мають різні строки корисного використання, різну економічну вигоду та потенціал корисності, то кожна з цих складових відображається в бухгалтерському обліку як конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій.

З огляду на вище зазначене, рекомендуємо уточнити в **Методичних рекомендаціях** інформацію щодо визначення одиниці обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА, а саме:

визначено одиницею обліку об'єкта ОЗ та/або ІНМА як відокремлений

комплекс конструктивно з'єднаних предметів, який виконує роботу в складі єдиного комплексу, при умові, що складові такого об'єкта мають однакові строки корисного використання (експлуатації), однакові економічну вигоду та потенціал корисності;

визначено одиницею обліку об'єкта ОЗ та/або ІНМА конструктивно відокремлений предмет, який призначений для виконання певних самостійних функцій із пропорційним розподілом сукупних витрат окремо за його компонентами, незалежно від алгоритму його надходження (придбання за плату, безоплатне отримання, виготовлення), який складається з різних компонентів, що має різні строки корисного використання (експлуатації), різні економічну вигоду та потенціал корисності.

Важливою складовою ОЗ є оцінка та визнання у бухгалтерському обліку земельних ділянок. Відповідно до ст. 13 закону України «Про оцінку земель» [157] земельні ділянки відображаються за експертною оцінкою, яка здійснюється суб'єктами оціночної діяльності і потребує фінансування. За умови обмеженості бюджетних призначень у ЗВО виникають питання щодо необхідності проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок, особливо це стосується земельних ділянок, операції за якими проводяться не будуть.

Тож, за відсутністю бюджетних асигнувань на проведення експертної оцінки землі, вважаємо допустимим тимчасове використання нормативної оцінки земельної ділянки, особливо до тих об'єктів, щодо яких не планується проведення господарських операцій та отримання економічних вигід у майбутньому.

Такий нюанс варто зазначити в **Методичних рекомендаціях**, це дозволить ЗВО, за відсутністю бюджетних асигнувань, тимчасово відображати земельні ділянки за нормативною оцінкою, уточнивши у відповідному рішенні керівника період утримання.

Одним із основних аспектів обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА є незавершені капітальні інвестиції. Облік капітальних інвестицій здійснюється на субрахунках 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та 1312 «Капітальні інвестиції в

¹⁵⁷ Про оцінку земель: закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

інші необоротні матеріальні активи».

Особливості обліку таких об'єктів визначені в розділі IX. Облік незавершених капітальних інвестицій Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [158], де вказано, що витрати на будівництво, виготовлення, придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями.

Аналітичний облік незавершених капітальних інвестицій ведеться у розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом.

Утримання об'єктів ОЗ та/або ІНМА на рахунку 13 «Капітальні інвестиції» ЗВО може здійснюватися як на короткостроковий, такі і на довготривалий період. До введення об'єктів в експлуатацію в бухгалтерському обліку операції не проводяться, і зміна вартості в процесі утримання об'єктів не контролюється.

З огляду на вказане, до об'єктів ОЗ та/або ІНМА, які не введено в експлуатацію, потрібно визначати граничні терміни утримання їх на рахунку 13, та проводити оцінку цих об'єктів на річну дату балансу, створеною комісією за наказом керівника. Результати оцінки комісія має представити у вигляді звіту щодо поточного стану об'єктів ОЗ та/або ІНМА та доцільності їх утримання за первісною вартістю або необхідності їх переоцінки.

Враховуючи галузеву специфіку ЗВО зупинимось на дослідженні методичних підходи обліку передоплати на періодичні видання. Зауважимо, всі ЗВО мають бібліотечні фонди, відповідно придбані періодичні видання включаються до складу бібліотечного фонду відповідно до законодавства.

За нормою ст. 1 Закону України «Про бібліотеки і бібліотечну справу»¹⁵⁹ бібліотечний фонд (далі – БФ) – упорядковане зібрання документів, що зберігається в бібліотеці, а бібліотечні ресурси як упорядковані БФ документів на різних носіях інформації, бази даних, мережні інформаційні ресурси, довідково-

¹⁵⁸ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁵⁹ Про бібліотеки і бібліотечну справу: Закон України від 27.01.1995 № 32/95-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/32/95-80>.

пошуковий апарат, матеріально-технічні засоби опрацювання, зберігання та передачі інформації. БФ формуються відповідно до значення, складу користувачів бібліотеки та виду бібліотеки.

Відповідно до розділу 3 наказу Мінкультури від 03.04.2007 № 22 Про затвердження Інструкції з обліку документів, що знаходяться в бібліотечних фондах [¹⁶⁰], об'єктами обліку бібліотечного фонду є:

- видання (книги, брошури; аркушеві видання, буклети, карткові видання, плакати, поштові картки; журнальні видання, газетні видання);
- аудіовізуальні документи (фонодокументи; відеодокументи; кінодокументи; фотодокументи; документи на мікроформах);
- електронні видання.

Зазначимо, на сьогоднішній період чинним законодавством не встановлено критерії та ознаки, за якими можна ідентифікувати документ, який включається до БФ. Тому розпорядники бюджетних коштів вирішують це питання самостійно, виходячи з необхідності та можливості (наявність місця) тривалого зберігання конкретної інформації.

Таким чином, в Методичних рекомендаціях потрібно уточнити, що до складу бібліотечних фондів ЗВО включаються усі періодичні видання, незалежно від строку корисного використання, їх вартості та обліковуються на субрахунку 1112 «Бібліотечні фонди».

Враховуючи, що витрати на передплату періодичних видань, які включаються до бібліотечних фондів, відображаються в обліку за КЕКВ 3110 „Придбання обладнання і предметів довгострокового користування”, фінансуються через субрахунок 5411 «Цільове фінансування».

У зв'язку з цим, такі витрати накопичуються на субрахунку 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи».

З огляду на вказане, в **Методичних рекомендаціях** рекомендуємо уточнити інформацію щодо відображення в обліку незавершених капітальних інвестицій та

¹⁶⁰ Про затвердження Інструкції з обліку документів, що знаходяться в бібліотечних фондах: наказ Мінкультури від 03.04.07 р № 22. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0530-07>.

очікувані результати дослідження, а саме:

витрати, які включаються у первісну вартість об'єктів ОЗ та ІНМА накопичуються на субрахунках 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;

при утриманні об'єктів ОЗ та/або ІНМА на рахунку 13 «Капітальні інвестиції» ЗВО потрібно визначити граничні терміни введення в експлуатацію ОЗ та ІНМА та проводити оцінку цих об'єктів на річну дату балансу за рішенням керівника. За результатами оцінки комісія має сформулювати звіт щодо поточного стану об'єктів ОЗ та/або ІНМА та доцільності їх утримання за первісною вартістю або необхідності їх переоцінки. Такі дії призведуть до удосконалення методичних підходів обліку незавершених капітальних інвестицій об'єктів ОЗ та/або ІНМА;

витрати на передоплату періодичних видань, включаються до БФ і накопичуються на субрахунку 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» до моменту їх отримання та користування. До складу бібліотечних фондів включаються усі видання, незалежно від строку корисного використання, від їх вартості та обліковуються на субрахунку 1112 «Бібліотечні фонди», що дозволить правильно відобразити в обліку витрати на передплату періодичних видань і не плутати їх із витратами майбутніх періодів. .

Нагадаємо, на рахунках капітальних інвестицій відображаються об'єкти ОЗ та/або ІНМА, які не введені в експлуатацію. При введенні в експлуатацію об'єктів ОЗ та/або ІНМА відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818¹⁶¹ складається Акт введення в експлуатацію основних засобів, одночасно заповнюються для об'єктів ОЗ та/або ІНМА такі документи:

Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;

Інвентарна картка групового обліку основних засобів (для об'єктів ІНМА).

Вартість введеного в експлуатацію об'єкта ОЗ розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації. За рішенням керівника суб'єкта

¹⁶¹ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію.

При нарахуванні амортизації на безоплатно отримані ОЗ та/або ІНМА (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) в обліку зменшується внесений капітал за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та збільшується дохід за кредитом субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» на суму нарахованої амортизації.

Щодо встановлення термінів корисного використання для об'єктів ОЗ ЗВО мають дотримуватись Типових строків корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору, які визначені в додатку 1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики [162]. Зауважимо, що встановлені строки корисного використання об'єктів ОЗ можуть відрізнятися від типових, однак таке рішення має бути належне оформлено наказом керівника у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи.

Амортизація необоротних матеріальних активів, нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 % первісної вартості - у місяці їх вилучення з активів (п.6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [163]).

Розрахунок амортизації ОЗ та/або ІНМА здійснюється відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818¹⁶⁴ за формами, а саме:

¹⁶² Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁶³ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁶⁴ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів); розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів.

Зазначимо, що амортизація не нараховується на об'єкти ОЗ та ІНМА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

В Методичних рекомендаціях варто уточнити особливості обліку та визначити часові періоди з метою встановлення чітких норм нарахування амортизації на об'єкти ОЗ та/або ІНМА, а саме:

нарахування амортизації здійснюється на річну дату балансу із застосуванням прямолінійного методу протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ;

при нарахуванні амортизації на безоплатно отримані ОЗ та ІНМА (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) в обліку зменшується внесений капітал за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та збільшується дохід за кредитом субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» на суму нарахованої амортизації;

безоплатно отримані ОЗ та ІНМА у натуральній формі підлягають амортизації у загальному порядку;

амортизація не нараховується на об'єкти ОЗ та ІНМА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції;

при введенні в експлуатацію об'єкта ОЗ застосовуються Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектора, які визначені в додатку 1 до Методичних рекомендацій. За об'єктами ОЗ, щодо яких не визначено типових строків корисного використання, строки встановлюються створеною комісією ЗВО за рішенням керівника із одночасним визначенням їх у розпорядчому документі про облікову політику.

Зауважимо, при 100% нарахуванні амортизації визначається ліквідаційна вартість. Порядок визначення та відображення в обліку ліквідаційної вартості

основних засобів регулюється НП(С)БОДС 121 [165] та Методрекомендаціями [166].

Відповідно до п. 4 розділ I НП(С)БОДС 121 ліквідаційна вартість трактується як сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Відповідно до норм НП(С)БОДС 121 ліквідаційна вартість обов'язково визначається бюджетними установами у разі:

1. *Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.* На момент придбання об'єкта основних засобів установі, в більшості випадків, неможливо визначити, яку суму коштів в майбутньому можливо отримати від реалізації (ліквідації) об'єкту ОЗ. Тому в п. 1 розділу V Методрекомендацій уточнено, що ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів може дорівнювати нулю, якщо установа не може достовірно визначити суму, яку очікує отримати від реалізації (ліквідації) такого об'єкта.

2. *Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю.* В таких випадках переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість. (п. 5 розділу III НП(С)БОДС 121)

Комісія може бути постійною (створеної для прийому активів в експлуатацію) і спеціальною (для кожного випадку визначення ліквідаційної вартості). Функції визначення ліквідаційної вартості можуть бути покладені і на створені в організації робочі інвентаризаційні комісії. Тому керівник повинен визначити, який варіант для його установи найбільш прийнятний.

Комісія за результатами роботи складає Акт визначення ліквідаційної

¹⁶⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

¹⁶⁶ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

вартості, в якому відображає: найменування кожного активу зі 100% амортизацією, його інвентарний і заводський номери, рік випуску і дату введення в експлуатацію; перелік матеріальних засобів, які можуть бути отримані при ліквідації активу, їх кількість, ціну і вартість; загальну ліквідаційну вартість по кожному активу. Приклад акту визначення ліквідаційної вартості наведено в додатку К.

Акт затверджує керівник установи, до якого необхідно додати відомості, використані комісією при визначенні ліквідаційної вартості, на підставі яких була встановлена така вартість. Після чого керівник видає наказ про внесення змін до регістрів бухгалтерського обліку бюджетної організації.

Отже, для таких об'єктів основних засобів залишкова вартість яких дорівнює нулю, але які продовжують використовувати, визначають ліквідаційну вартість і на таку вартість необхідно збільшити первісну вартість об'єкта.

В бухгалтерському обліку відображають збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів таким проведенням:

Дт 10 «Основні засоби»

Кт 5111 «Внесений капітал у розпорядників бюджетних коштів».

Тобто, збільшується первісна (переоцінена) вартість основних засобів та збільшується капітал у розпорядників бюджетних коштів на суму визначеної комісією ліквідаційної вартості. При цьому амортизацію на ліквідаційну вартість не нараховують.

З огляду на вище зазначене в **Методичних рекомендаціях** варто уточнити, що:

- ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника ЗВО, якщо залишкова вартість об'єкта НА дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації та буде використовуватись.
- на визначену ліквідаційну вартість об'єкта НА збільшується його первісна (переоцінена) вартість і внесений капітал. При списанні ліквідаційної вартості зменшується первісна вартість об'єкта НА та внесений капітал.

Зауважимо, визначення ліквідаційної вартості не є переоцінкою об'єкта основних засобів.

Підставою для переоцінки об'єктів ОЗ та/або ІНМА може бути, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Умови переоцінки визначені в розділі VII. Переоцінка та зменшення корисності основних засобів Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору¹⁶⁷.

Зауважимо, що переоцінка ОЗ проводиться на річну дату балансу за наявності таких підстав: затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для встановлення справедливої вартості; перевищення порога суттєвості - відхилення залишкової вартості об'єкта ОЗ на 10% і більше від його справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом 50/50 та ІНМА, створені в результаті поліпшення об'єкта операційної оренди, що перебувають у використанні (експлуатації).

Сума дооцінки залишкової вартості об'єктів ОЗ та/або ІНМА суб'єктом державного сектору зараховується до капіталу в дооцінках за використанням субрахунку 5311 Дооцінка (уцінка) необоротних активів , а сума уцінки - до складу витрат звітного періоду.

Дані про переоцінку (зміна вартості і суми зносу) відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818¹⁶⁸ відображаються Акті переоцінки основних засобів.

Також зауважимо, що втрати від зменшення корисності об'єкта основного засобу визнаються іншими витратами, а щодо ОЗ, відображених в обліку за

¹⁶⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁶⁸ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

переоціненою вартістю, - з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. Після визнання втрат від зменшення корисності основних засобів, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості основного засобу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

В обліку зменшення корисності об'єктів ОЗ та/або ІНМА відображається за субрахунком 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Ознаками відновлення корисності об'єктів ОЗ та/або ІНМА є: суттєве збільшення ринкової вартості основного засобу протягом звітного періоду; суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду; суттєві зміни основного засобу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору; інші свідчення того, що ефективність основного засобу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Після відновлення корисності основного засобу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості основного засобу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

В бухгалтерському обліку при відновленні корисності або збільшенні економічної вигоди об'єктів ОЗ та/або ІНМА результати відображаються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».

Підводячи підсумки, варто уточнити в **Методичних рекомендаціях** інформацію щодо визнання в обліку результатів переоцінки об'єктів ОЗ, де зазначено такі умови:

переоцінка ОЗ проводиться на річну дату балансу за наявності таких підстав: затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для встановлення справедливої вартості; перевищення порога суттєвості - відхилення залишкової вартості об'єкта ОЗ на 10% і більше від його справедливої вартості;

при зменшенні корисності об'єктів ОЗ та ІНМА витрати відображаються на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»;

при відновленні корисності або збільшенні економічної вигоди об'єктів ОЗ та ІНМА результати відображаються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями»

при поліпшенні або зменшенні корисності об'єкта ОЗ типові строки корисного використання (експлуатації) переглядаються комісією ЗВО залежно від підстав у бік збільшення/ зменшення

не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом 50/50 та ІНМА, створені в результаті поліпшення об'єкта операційної оренди, що перебувають у використанні (експлуатації).

Важливим аспектом в бухгалтерському обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА є визначення їх наявності та відповідності даних фінансової звітності. Інструментом таких перевірок є інвентаризація, яка проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності установи відповідно до п. 5 розд. I Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 (далі - Положення) ¹⁶⁹.

Інвентаризація нефінансових активів перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій);

двох місяців для незавершених капітальних інвестицій;

один раз на три роки земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій);

протягом року для БФ (за рішенням керівника установи з відповідним

¹⁶⁹ Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.14 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

встановленим графіком);

протягом трьох років в обсязі понад 30 % об'єктів щорічно для інструментів, приладів, інвентарю (за рішенням керівника);

щорічно для інших об'єктів ОЗ та/або ІНМА (за рішенням керівника).

Зауважимо, відповідно до п.10 Положення інвентаризація БФ може проводитись за рішенням керівника, залежно від його обсягу, зокрема: до 100 тис. протягом 3 років з охопленням щорічно не менше 30 % одиниць; від 100 до 500 тис. одиниць – протягом 5 років з охопленням щорічно не менше 20 % одиниць; понад 500 тис. одиниць – протягом 10 років з охопленням щорічно не менше 10 % одиниць.

Спосіб проведення інвентаризації БФ залежить від способу, який використовують бібліотекарі для звірки фактичної наявності літературних примірників. Існують три способи проведення інвентаризації БФ, які відрізняються між собою, а саме:

1. за реєстрами індивідуального обліку бібліотеки (інвентарна книга, реєстраційні картки підручників);
2. контрольні талони на кожну книгу, розташовані в порядку інвентарних номерів або за алфавітом;
3. топографічний каталог, де картки розташовуються в порядку розташування фонду.

Таким чином проведення інвентаризації БФ у ДЗВО потрібно проводити за способом, який використовують бібліотекарі при звірки фактичної наявності літературних примірників.

До початку інвентаризації об'єктів ОЗ та/або ІНМА перевіряються: наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби; наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, у тимчасове користування.

При виявленні розбіжностей і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації вносяться відповідні виправлення й уточнення. Зокрема, при виявленні нестачі об'єктів ОЗ та/або ІНМА, списуються з балансу та

відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, а у разі якщо винні особи не встановлені, зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття провадження справи згідно з законодавством, за використанням позабалансового рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

При виявленні надлишку або не були враховані в балансі, об'єктів ОЗ та/або ІНМА обліковуються на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» із одночасним збільшенням внесеного капіталу.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей або при виявленні надлишку.

У разі відсутності первинних документів, первісна вартість таких об'єктів ОЗ визначається на рівні справедливої вартості.

З метою удосконалення проведення інвентаризації об'єктів ОЗ та /або ІНМА **в Методичних рекомендаціях** варто уточнити, що:

інвентаризація об'єктів ОЗ та/або ІНМА перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період: трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій); двох місяців для незавершених капітальних інвестицій; один раз на три роки земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій); протягом року для БФ (за рішенням керівника установи з відповідним встановленим графіком); протягом трьох років в обсязі понад 30 % об'єктів щорічно для інструментів, приладів, інвентарю (за рішенням керівника); інвентаризація інших об'єктів ОЗ та/або ІНМА проводиться щорічно (за рішенням керівника);

інвентаризація бібліотечних фондів до 100 тис. одиниць, за рішенням керівника проводиться протягом 3 років в обсязі понад 30 % об'єктів щорічно; від 100 до 500 тис. од – протягом 5 років в обсязі понад 20 %; понад 500 тис. од. – протягом 10 років в обсязі понад 10 %. Інвентаризація БФ у ЗВО проводиться за

способом, який бібліотекар використовує при звірки фактичної наявності літературних примірників;

ОЗ та ІНМА, виявлені в результаті інвентаризації як нестача, списуються з балансу та відносяться на позабалансовий рахунок 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів». Аналітичний облік ведеться окремо за кожним боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей;

ОЗ та ІНМА, виявлені в результаті інвентаризації як надлишок або не були враховані в балансі, обліковуються на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість об'єктів ОЗ та/або ІНМА визначається на рівні справедливої вартості.

Останнім та основним завданням в бухгалтерському обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА є їх вибуття, яке здійснюється у порядку, визначеному законодавством, а саме: у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Списанню підлягають об'єкти ОЗ та/або ІНМА, які не можуть бути в установленому порядку відчужені, безоплатно передані та щодо яких не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне), у разі, коли такі основні засоби морально чи фізично зношені, непридатні для подальшого використання суб'єктом державного сектору, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягають, або виявлені в результаті інвентаризації як нестача.

В бухгалтерському обліку порядок списання здійснюється за такими операціями, зокрема за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Для визначення непридатності об'єктів ОЗ та/або ІНМА формується комісія за наказом керівником суб'єкта державного сектору, яка:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює причини невідповідності критеріям активу;
- визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість;
- складає і підписує акти про списання основних засобів.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 [170] за результатами списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА складаються такі акти:

- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт списання групи основних засобів;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду;
- Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбиранні ОЗ та ІНМА, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнаються доходами спеціального фонду та відображаються за кредитом субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» та одночасним збільшенням внесеного капіталу.

Надходження, отримані в результаті продажу об'єктів ОЗ та/або ІНМА, вважаються доходами суб'єкта державного сектору та обліковуються за кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)».

Важливо зазначити порядок списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА, які знаходяться на окупованій території.

¹⁷⁰ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

Відповідно до п.1 розділу VIII НП(С)БОДС 121 визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта державного сектору припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Зауважимо, що фізичного доступу до об'єктів ОЗ та/або ІНМА, які знаходяться на окупованій території немає, тому залишається тільки один варіант перевірити об'єкт на його відповідність критеріям визнання активом.

Бюджетні установи повинні контролювати об'єкти ОЗ та/або ІНМА щодо одержання в майбутньому економічних вигід від використання цих об'єктів. Як випливає з листа Мінфіну від 19.01.15 р. № 31-11420-08-10/1373, списувати об'єкти ОЗ із балансу можна тільки на підставі результатів його інвентаризації. А відповідно до п. 12 Порядку, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 № 419 (далі – Порядок № 419), і п. 8 Положення, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.2014 № 879 (далі – Положення № 879), підприємства, чиє майно знаходиться на тимчасово окупованій території та/або в зоні АТО, проводять інвентаризацію такого майна, тільки коли до нього можна буде забезпечити безпечний і безперешкодний доступ уповноважених осіб. А саме: станом на 1-ше число місяця, що настає за тим, у якому з'явилася можливість доступу до активів. При цьому в річній фінансовій звітності інформація про активи, до яких неможливий безпечний і безперешкодний доступ, відображається за даними бухгалтерії.

Тож, зробимо висновки, не здійснюється списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції за відсутністю до них фізичного доступу. При необхідності можна вивести такий об'єкт з експлуатації (на підставі наказу керівника) у тому місяці, у якому він став недоступний, і припинити нараховувати на нього амортизацію, починаючи з наступного місяця, а у фінансовій звітності відображати його за залишковою вартістю станом на дату виведення його з експлуатації.

Підсумовуючи, варто наголосити про важливість уточнення в **Методичних рекомендаціях** основних правил порядку списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА, а саме:

1. Порядок вибуття об'єктів ОЗ та/або ІНМА проводиться комісією бюджетної установи, за наказом керівника;

2. Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбиранні ОЗ та ІНМА, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнаються доходами спеціального фонду та відображаються за кредитом субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» та одночасним збільшенням внесеного капіталу;

3. Надходження, отримані в результаті продажу ОЗ та ІНМА, визнаються як доходи спеціального фонду та обліковуються за кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Вартість таких об'єктів ОЗ та ІНМА визначається комісією ЗВО;

4. При списанні об'єктів ОЗ та ІНМА, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, необхідно відносити первісну вартість до накопичених фінансових результатів та в обліку відображати такі операції за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

5. Не здійснюється списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції за відсутністю до них фізичного доступу. При необхідності можна вивести такий об'єкт з експлуатації (на підставі наказу керівника) у тому місяці, у якому він став недоступний, і припинити нараховувати на нього амортизацію, починаючи з наступного місяця, а у фінансовій звітності відображати його за залишковою вартістю станом на дату виведення його з експлуатації.

Для складання фінансової та бюджетної звітності та приміток до неї важливим є ведення аналітичного обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА зокрема

складаються меморіальні ордери відповідно до наказу МФУ «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»¹⁷¹ та картки аналітичного обліку відповідно до наказу «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»^[172].

Для заповнення облікових та аналітичних реєстрів потрібна така інформація: джерело надходжень; програма (КФК); коди економічної класифікації видатків (КЕКВ); за рахунок якого виду доходів (на що спрямовані); облік використання.

Аналітичні рахунки розробляються розпорядниками бюджетних коштів з урахуванням вимог законодавства та управлінських потреб керівництва. Впроваджуючи у практичну діяльність робочий план рахунків, важливо знайти баланс між максимально можливою глибиною аналітики та витратами на її облік, адже розроблений робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у використанні.

Заслуговує на особливу увагу розроблено аналітичні рахунки Н. І. Сушко в статті «Розробка робочого плану рахунків»^[173], де аналітичними параметрами об'єктів запропоновано визначати: вид коштів; КПКВК; КЕКВ. Однак, варто розширити аналітичні параметри: спосіб отримання, поточний стан використання, мета утримання.

Таким чином, в додатку Л узагальнено форму аналітичних рахунків для обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА, яка містять інформацію за такими параметрами: вид об'єкта; джерело надходжень; КПКВ; КЕКВ; залежно від способу отримання; поточний стан використання; мета утримання.

Варто зазначити, що ведення аналітичного обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА можливо лише при наявності відповідного програмного забезпечення, де

¹⁷¹ Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

¹⁷² 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>.

¹⁷³ Сушко Н.І. Розробка робочого плану рахунків. Баланс-Бюджет. 2017. № 5-1. С.2–22.

бухгалтер разом із розробником програми можуть внести додаткові (аналітичні) значення за об'єктами ОЗ та/або ІНМА.

З огляду на вище зазначене, варто уточнити в **Методичних рекомендаціях** інформацію щодо ведення аналітичного обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА за такими параметрами:

1. Аналітичний облік не введених в експлуатацію об'єктів ОЗ та/або ІНМА ведеться окремо за ціною придбання та витратами в розрізі кожного об'єкта інвестицій.

2. Аналітичний облік введених в експлуатацію об'єктів ОЗ та/або ІНМА ведеться в розрізі їх окремих класифікаційних груп за такими розділами: вид об'єкта; джерело надходжень; КПКВ; КЕКВ; залежно від способу отримання; поточний стан використання; мета утримання за наявності програмного забезпечення.

3. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним випадком встановлення нестачі і втрат від псування цінностей об'єктів ОЗ та/або ІНМА.

Підводячи підсумки доходимо таких висновків, важливим є уточнення в **Методичних рекомендаціях** проблемних аспектів обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА за такими напрямками:

особливості відображення в обліку безоплатно отриманих/переданих об'єктів ОЗ та/або ІНМА від фізичних/юридичних осіб та суб'єктів державного сектору;

підходи щодо визначення одиниці обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА;

особливості обліку земельних ділянок;

порядок відображення в обліку незавершених капітальних інвестицій об'єктів ОЗ та/або ІНМА;

особливості обліку та часові періоди нарахування амортизації на об'єкти ОЗ;

особливості визначення ліквідаційної вартості;

правила визнання в обліку результатів переоцінки об'єктів ОЗ;

порядок і часові періоди проведення інвентаризації об'єктів ОЗ та /або ІНМА;

основні правила процесу списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА;

методичні підходи ведення аналітичного обліку об'єктів ОЗ та/або ІНМА.

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи в ЗВО

Основними документами, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи в установах державного сектору, зокрема в закладах вищої освіти є: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»¹⁷⁴ (далі - НП(С)БОДС 122), Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору¹⁷⁵ (далі – Методрекомендації).

Окремі норми, які стосуються операцій з нематеріальними активи зокрема визначені такими законодавчими актами, як: Цивільний кодекс¹⁷⁶; Бюджетний кодекс¹⁷⁷; Закон України від 23.12.93 р. № 3792-ХІІ «Про авторське право і суміжні права»¹⁷⁸.

У законодавстві (п. 4 розділу І НП(С)БОДС 122) нематеріальний актив (далі - НА) трактується як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Відповідно, немонетарними активами у стандарті визначені всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

За нормами п. 2 розділу ІІ НП(С)БОДС 122 визначені групи нематеріальні активи установ державного сектору, які включають:

- авторське та суміжні з ним права;

¹⁷⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

¹⁷⁵ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁷⁶ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹⁷⁷ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

¹⁷⁸ Про авторське право і суміжні права: закон України від 23.12.1993 № 3792-ХІІ. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.

- права користування природними ресурсами;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права користування майном;
- права на об'єкти промислової власності;
- інші нематеріальні активи.

З метою визначення структури нематеріальних активів ЗВО, проаналізовано групи нематеріальних активів за даними фінансової звітності МОН. Результати проведеного аналізу первісної (переоціненої) вартості груп нематеріальних активів станом на 01.01.2018 р. за даними фінансової звітності МОН відображено на рисунку 2.2.

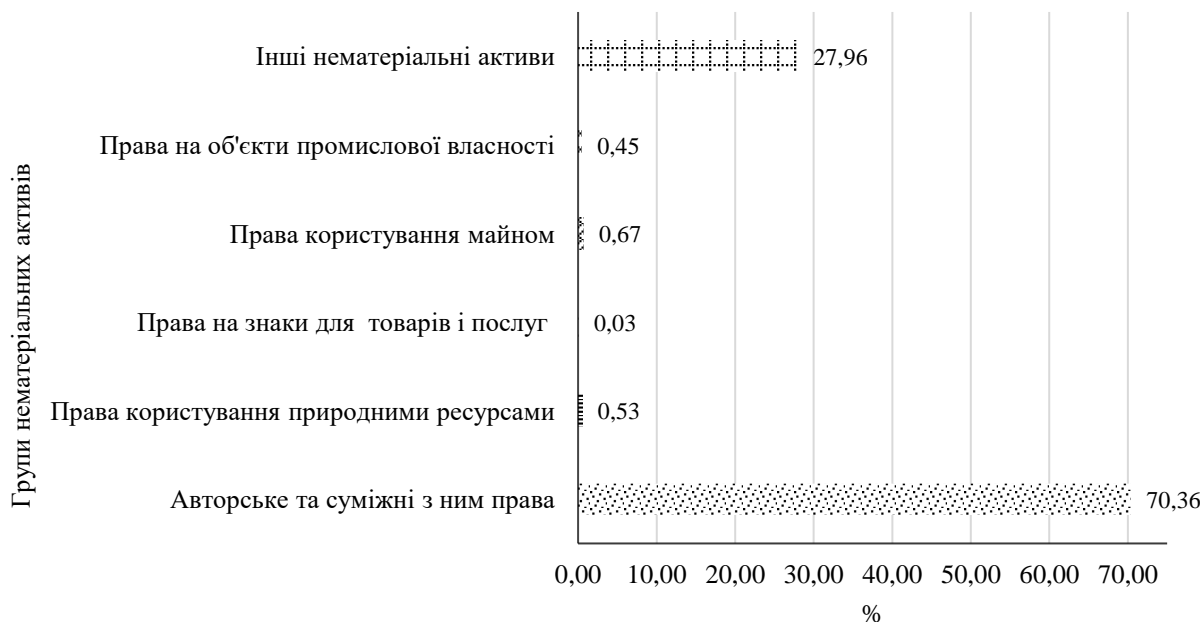


Рисунок 2.2 – Питома вага груп нематеріальних активів МОН України

Складено за даними консолідованого звіту МОН, оприлюдненого на офіційному сайті ¹⁷⁹

Як свідчать дані рисунку 2.2 найбільшу частку у структурі нематеріальних активів МОН займає група «Авторське право та суміжні з ним права» (70,36 %) та «Інші нематеріальні активи» (27,96 %).

З метою визначення структури основних засобів закладів вищої освіти України (ЗВО), у ході дослідження проведено вибіркового аналізу форми № 5-дс, опублікованої на офіційних сайтах 10 досліджуваних ЗВО. Результати

¹⁷⁹ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

здійсненого аналізу узагальнені у додатку М.

За даними додатку М, найбільшу частку у загальній структурі нематеріальних активів займає авторське право та суміжні з ним права у Національному університеті водного господарства та природокористування (83,0 %). Нематеріальні активи представлені лише групою «Авторське право та суміжні з ним права» у таких ЗВО: Національний університет «Києво-Могилянська Академія», Національний університет водного господарства та природокористування Херсонський національний технічний університет та Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка.

Права на знаки для товарів і послуг займають найбільшу частку у структурі нематеріальних активів Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» (51,4 %).

Інші нематеріальні активи займають найбільшу питому вагу у складі груп нематеріальних активів Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (97,6 %).

Нематеріальні активи представлені лише групою «Інші нематеріальні активи» у таких ЗВО: Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара, Одеський національний університет імені І. І. Мечникова та Харківський державний університет харчування та торгівлі.

Дані проведеного вибіркового аналізу груп нематеріальних активів ЗВО свідчать про відсутність у досліджуваних ЗВО таких груп нематеріальних активів як: права користування природними ресурсами та права користування майном.

Характеристику груп нематеріальних активів, що представлені у наведених вище ЗВО, визначено п. 3 розділу II Методрекомедацій (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Групи та види НА закладів вищої освіти

Назва групи	Види НА
Авторське та суміжні з ним права	Права на літературні, художні, музичні твори; права на комп'ютерні програми
Права на знаки для товарів і послуг	Права на запатентовані знаки, торгові марки, фірмові найменування ЗВО
Права на об'єкти промислової власності	Права на наукові винаходи, розробки ЗВО
Інші нематеріальні активи	Права на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв, тощо

Складено за: [180].

Цивільним кодексом України (далі – Кодекс) передбачено, що майнові права інтелектуальної власності можуть бути передані відповідно до закону повністю або частково іншій особі¹⁸¹. Відповідно до ст. 1107 Кодексу визначені види договорів щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності, зокрема, ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності та ліцензійний договір, які передбачають надання права або дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Визнання та оцінка об'єктів НА здійснюється при дотриманні таких умов:

- якщо його можна ідентифікувати (він може бути виділений чи відокремлений від інших активів);
- існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Визнання та первісна оцінка об'єктів НА відповідно до п. 4. розділу II НП(С)БОДС 122¹⁸² оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання безоплатно від суб'єктів державного сектору;
- залишкова вартість переданого нематеріального активу у разі отримання в результаті обміну на інший актив.

В додатку Н наведено порядок встановлення первісної вартості залежно від

¹⁸⁰ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁸¹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹⁸² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

шляхів їх отримання, а саме: вартість придбання, самостійне виготовлення, безоплатна передача, гуманітарна або благодійна допомога.

Як видно, у більшості ситуацій виникає потреба у **визначенні справедливої вартості НА**. Основними документами, які регулюють порядок оцінки майнових прав інтелектуальної власності є:

- Закон України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні»¹⁸³;
- Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»¹⁸⁴ (далі – Нацстандарт № 1);
- Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»¹⁸⁵ (далі – Нацстандарт № 4).

Як вище зазначено, розрахунок справедливої вартості проводиться суб'єктами оціночної діяльності.

Безоплатно отримані НА зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Варто уточнити, що:

- первісна вартість НА, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) є вартість, визначена в первинних документах, яка відображається в обліку за використанням субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість НА визначається на рівні справедливої вартості, оцінка якої проводиться суб'єктами оціночної діяльності.
- первісна вартість НА, отриманих/переданих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості НА, за якою вони обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав/отримав. Також у первісну вартість безоплатно отриманих/переданих НА включаються витрати, які визначені в п.5 розділу II НП(С)БОДС 122.

¹⁸³ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: закон України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

¹⁸⁴ Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003>.

¹⁸⁵ Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 № 1185. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007>.

Отримання суб'єктами державного сектору об'єктів *НА* як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до *Закону «Про гуманітарну допомогу»*¹⁸⁶.

Також, відповідно до п. 10 розділу III Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів¹⁸⁷ об'єкти *НА*, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, вартість визначається комісією бюджетної установи, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

Комісія складає відповідний документ, в якому зазначаються найменування і вартість отриманих нематеріальних активів, на підставі якого операції з безоплатного отримання відображаються в бухгалтерському обліку.

З огляду на вище зазначене, рекомендуємо уточнити в **Методичних рекомендаціях** інформацію щодо відображення в обліку безоплатно отриманих/переданих об'єктів *НА*, а саме:

безоплатно отримані об'єкти *НА* від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, визначається справедлива вартість суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні»;

безоплатно отримані/передані об'єкти *НА* від суб'єктів державного сектора визнаються за первісною (переоціненою) вартістю, за якою вони обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав/отримав, вартість якої буде збільшена за умови понесених витрат, які включаються у первісну вартість;

безоплатно отримані/передані об'єкти *НА* як гуманітарна або благодійна допомога, обліку такі об'єкти визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, вартість визначається комісією бюджетної установи, створеною

¹⁸⁶ Про гуманітарну допомогу: закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

¹⁸⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

Зауважимо, що придбання НА за плату може здійснюватися за кошти загального та спеціального фондів. Якщо придбання НА здійснюється за загальним фондом, тоді кошти отримуються через субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – План рахунків)¹⁸⁸.

У разі ж отримання бюджетних асигнувань на оплату витрат, які виникають в процесі придбання НА та включаються у первісну вартість, бюджетна установа використовує кошти загального або спеціального фондів із одночасним вилученням їх на субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів».

Зауважимо, що суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) НА, якщо вони відшкодовуються суб'єктові державного сектору не включаються у первісну об'єкта НА, їх фінансування повинно здійснюватися за використанням коштів загального або спеціального фондів, які не вилучаються на субрахунок 5411.

Отримання об'єктів НА різними способами відображають в бухгалтерському обліку за Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами¹⁸⁹ (далі – Типова кореспонденція № 1219).

Відповідно до п. 16 Методрекомедацій, об'єкт НА, наданий суб'єктом державного сектору, який є правовласником (ліцензіаром), в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі.

Об'єкт НА, отриманий у користування, обліковується суб'єктом державного

¹⁸⁸ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

¹⁸⁹ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran8#n8>.

сектору (ліцензіатом) на позабалансових рахунках, за вартістю, встановленою в договорі. При цьому платежі за надане право використання об'єктів інтелектуальної власності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються ліцензіатом до витрат звітного періоду.

Відображення в обліку придбання прав на користування НА відображається на позабалансових рахунках, зокрема на рахунку 013 «Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів» відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.2015 р № 1219¹⁹⁰.

Важливим аспектом у системі бухгалтерського обліку об'єктів НА є незавершені капітальні інвестиції. Облік капітальних інвестицій об'єктів НА здійснюється на субрахунку 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи».

Однак, в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору¹⁹¹ не виділено окремого розділу щодо обліку незавершених капітальних інвестицій в НА, на відміну від обліку капітальних інвестицій в основні засоби. З огляду на це, вважаємо за необхідне, в **Методичних рекомендаціях** зазначити особливості обліку таких об'єктів НА, а саме:

- витрати на виготовлення, придбання і поліпшення об'єктів НА з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в господарський оборот визнаються незавершеними капітальними інвестиціями;

- аналітичний облік незавершених капітальних інвестицій ведеться у розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом;

- витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів НА, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у НА;

¹⁹⁰ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran8#n8>.

¹⁹¹ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

- зарахування об'єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу НА відображається з відповідним зменшенням капітальних інвестицій. Одночасно відображається збільшення внесеного капіталу та зменшення цільового фінансування.

В окремих випадках утримання об'єктів НА на рахунку 13 «Капітальні інвестиції» ЗВО може здійснюватися як на короткостроковий, такі і на довготривалий період. До введення об'єктів НА в господарський оборот, в бухгалтерському обліку операції не проводяться, і зміна вартості в процесі утримання об'єктів не контролюється.

З огляду на вказане, до об'єктів НА, які не введено в господарський оборот, потрібно визначати граничні терміни утримання їх на рахунку 13, та проводити оцінку цих об'єктів на річну дату балансу, створеною комісією за наказом керівника. Результати оцінки комісія має представити у вигляді звіту щодо поточної вартості об'єктів НА та доцільності їх утримання за первісною вартістю або необхідності їх переоцінки.

Нагадаємо, на рахунках капітальних інвестицій відображаються об'єкти НА, які не введені в господарський оборот. При введені в господарський оборот об'єктів НА складається НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», форми яких затверджені наказом Мінфіну від 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»¹⁹².

Відповідно до п. 4 розділу II Методрекомедацій, зарахування на баланс об'єктів НА здійснюється на підставі відповідного первинного документа. В первинному документі зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот, зокрема, патент, свідоцтво, ліцензійний договір, договір про створення за замовленням і

¹⁹² Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

використання об'єкта права інтелектуальної власності, договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності тощо.

Вартість введеного в господарський оборот об'єкта НА розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання шляхом нарахування амортизації. За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу.

Зауважимо, відповідно до п.2 розділу IV Методрекомендацій¹⁹³ нематеріальний актив підлягає амортизації, якщо має визначений строк корисного використання (експлуатації). Об'єкти нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизуються.

Таким чином, ЗВО можуть скористатися типовими строками корисного використання об'єктів НМА, які наведені у додатку 2 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики¹⁹⁴, де зазначено, що строк корисного використання на авторські та суміжні з ними права може бути не менше ніж як 2 роки. Також встановлено, що права на об'єкти промислової власності можуть бути корисними не менше ніж як п'ять років. Решта строків корисного використання НА може встановлюватись внутрішньою комісією, за наказом керівника.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт НА став придатним для корисного використання та введений в господарський оборот.

При нарахуванні амортизації на безоплатно отримані НА (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) в обліку зменшується внесений капітал за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та збільшується дохід за кредитом субрахунку 7511 «Доходи за необмінними

¹⁹³ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

¹⁹⁴ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

операціями» на суму нарахованої амортизації.

Форму для розрахунку амортизації НА законодавчо не затверджено, тому пропонуємо скористатись формою, яка призначена для розрахунку амортизації основних засобів відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 ¹⁹⁵, адаптувавши її до особливостей НА, форма наведена в додатку П.

Зазначимо, що амортизація не нараховується на об'єкти НА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

У зв'язку з цим, в **Методичних рекомендаціях** варто уточнити особливості обліку та визначити часові періоди нарахування амортизації на об'єкти НА, а саме:

нарахування амортизації здійснюється на річну дату балансу із застосуванням прямолінійного методу протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта НА;

при нарахуванні амортизації на безоплатно отримані НА (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) в обліку зменшується внесений капітал за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та збільшується дохід за кредитом субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» на суму нарахованої амортизації;

амортизація не нараховується на об'єкти НА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції;

при введенні в господарський оборот об'єктів НА застосовуються Типові строки корисного використання НА суб'єктів державного сектора, які визначені в додатку 2 до Методичних рекомендацій. За об'єктами НА, щодо яких не визначено типових строків корисного використання, строки встановлюються

¹⁹⁵ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектора та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

створеною комісією ЗВО за рішенням керівника із одночасним визначенням їх у розпорядчому документі про облікову політику.

Зауважимо, відповідно до п.7. розділу IV НП(С)БОДС 122¹⁹⁶. під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

З огляду на вище зазначене в **Методичних рекомендаціях** варто уточнити, при розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість НА прирівнюється до нуля, крім випадків: коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Зауважимо, визначення ліквідаційної вартості не є переоцінкою об'єкта НА.

Підставою для переоцінки об'єктів НА може бути, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об'єкта НА здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів НА, до якої належить цей об'єкт.

Умови переоцінки визначені в розділі III. Оцінка після первісного визнання та переоцінка нематеріальних активів Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору¹⁹⁷.

Зауважимо, що переоцінка НА проводиться на річну дату балансу за наявності таких підстав: затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для

¹⁹⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

¹⁹⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

встановлення справедливої вартості; перевищення порога суттєвості - відхилення залишкової вартості об'єкта НА на 10% і більше від його справедливої вартості.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єктів НА суб'єктом державного сектору зараховується до капіталу в дооцінках за використанням субрахунку 5311 Дооцінка (уцінка) необоротних активів, а сума уцінки - до складу витрат звітного періоду.

Для результатів переоцінки НА (зміна вартості і суми зносу) потрібна форма, де має відобразитись відповідна інформація. Вважаємо доцільним скористатись формою за наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818¹⁹⁸ зокрема Актом переоцінки основних засобів із адаптуванням його до особливостей обліку НА, форма наведена в додатку Р.

Також зауважимо, що втрати від зменшення корисності об'єкта НА визнаються іншими витратами, а щодо НА, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. Після визнання втрат від зменшення корисності НА, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості НА і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

В обліку зменшення корисності об'єктів НА відображається за субрахунком 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Ознаками відновлення корисності об'єктів на є: суттєве збільшення ринкової вартості на протягом звітного періоду; суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду; суттєві зміни НА способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору; інші свідчення того, що ефективність НА є або буде кращою, ніж очікувалось.

¹⁹⁸ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

Після відновлення корисності НА, що амортизуються, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості НА і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

В бухгалтерському обліку при відновленні корисності або збільшенні економічної вигоди об'єктів НА результати відображаються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».

Підводячи підсумки, рекомендуємо уточнити в **Методичних рекомендаціях** інформацію щодо визнання в обліку результатів переоцінки об'єктів НА:

переоцінка НА проводиться на річну дату балансу за наявності таких підстав: затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для встановлення справедливої вартості; перевищення порога суттєвості - відхилення залишкової вартості об'єкта НА на 10% і більше від його справедливої вартості;

при зменшенні корисності об'єктів НА витрати відображаються на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»;

при відновленні корисності або збільшенні економічної вигоди об'єктів НА результати відображаються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями»

при поліпшенні або зменшенні корисності об'єкта НА типові строки корисного використання (експлуатації) переглядаються комісією ЗВО залежно від підстав у бік збільшення/ зменшення.

Важливим аспектом в бухгалтерському обліку об'єктів НА є визначення їх наявності та відповідності даних фінансової звітності. Інструментом таких перевірок є інвентаризація, яка проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності установи відповідно до п. 5 розд. I Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 (далі-Положення)¹⁹⁹.

Інвентаризація нефінансових активів перед складанням річної фінансової

¹⁹⁹ Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.14 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

звітності проводиться до дати балансу в період:

трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій);

двох місяців для незавершених капітальних інвестицій;

щорічно для інших об'єктів НА (за рішенням керівника).

До початку інвентаризації об'єктів НА перевіряються їх наявність за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

У разі виявлення лишків об'єктів НА до інвентаризаційного опису вони вносяться із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Суб'єкти державного сектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти згідно із законодавством.

При виявленні розбіжностей і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації вносяться відповідні виправлення й уточнення. Зокрема, при виявленні нестачі об'єктів НА, списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, а у разі якщо винні особи не встановлені, зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття провадження справи згідно з законодавством, за використанням позабалансового рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

При виявленні надлишку або не були враховані в балансі, об'єктів НА обліковуються на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» із одночасним збільшенням внесеного капіталу.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей або при виявленні надлишку.

У разі відсутності первинних документів, первісна вартість таких об'єктів НА визначається на рівні справедливої вартості.

З метою удосконалення проведення інвентаризації об'єктів НА в **Методичних рекомендаціях** варто уточнити, що:

інвентаризація об'єктів НА перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період: трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій); двох місяців для незавершених капітальних інвестицій;

НА, виявлені в результаті інвентаризації як нестача, списуються з балансу та відносяться на позабалансовий рахунок 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів». Аналітичний облік ведеться окремо за кожним боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей;

НА, виявлені в результаті інвентаризації як надлишок або не були враховані в балансі, обліковуються на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість об'єктів НА визначається на рівні справедливої вартості.

Останнім та основним завданням в бухгалтерському обліку об'єктів НА є їх вибуття, яке здійснюється у порядку, визначеному законодавством, а саме: у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Списанню підлягають об'єкти НА, які не можуть бути в установленому порядку відчужені, безоплатно передані та щодо яких не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне),

у разі, коли такі НА морально чи фізично зношені, непридатні для подальшого використання суб'єктом державного сектору, зокрема у зв'язку з розширенням функціональних можливостей, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягають, або виявлені в результаті інвентаризації як нестача.

В бухгалтерському обліку порядок списання здійснюється за такими операціями, зокрема за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Списання об'єкта нематеріальних активів оформлюється Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів²⁰⁰ у складі нематеріальних активів на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів, який складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) керівника (його заступника), підписується головою та членами комісії, особою, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником суб'єкта державного сектору.

Для визначення непридатності об'єктів НА формується комісія за наказом керівником суб'єкта державного сектору, яка: здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню; встановлює причини невідповідності критеріям активу; визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття НА із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності; визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам; складає і підписує акти про ліквідацію НА.

Надходження, отримані в результаті продажу об'єктів НА вважаються доходами суб'єкта державного сектору та обліковуються за кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)».

Важливо зазначити порядок списання об'єктів НА, які знаходяться на

²⁰⁰ Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

окупованій території.

Відповідно до п.1 розділу VI НП(С)БОДС 122 визнання об'єкта НА активом суб'єкта державного сектору припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Зауважимо, що фізичного доступу до об'єктів НА, які знаходяться на окупованій території немає, тому залишається тільки один варіант перевірити об'єкт на його відповідність критеріям визнання активом.

Як вище зазначалось, списувати об'єкти НА із балансу можна тільки на підставі результатів його інвентаризації. А відповідно до установи, чие майно знаходиться на тимчасово окупованій території та/або в зоні АТО, проводять інвентаризацію такого майна, тільки коли до нього можна буде забезпечити безпечний і безперешкодний доступ уповноважених осіб.

Тож, зробимо висновки, не здійснюється списання об'єктів НА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції за відсутністю до них фізичного доступу. При необхідності можна вивести такий об'єкт з експлуатації (на підставі наказу керівника) у тому місяці, у якому він став недоступний, і припинити нараховувати на нього амортизацію, починаючи з наступного місяця, а у фінзвітності відображати його за залишковою вартістю станом на дату виведення його з експлуатації.

Підсумовуючи, варто наголосити про важливість визначення в **Методичних рекомендаціях** порядку списання об'єктів НА:

порядок вибуття об'єктів НА проводиться комісією бюджетної установи, за наказом керівника;

надходження, отримані в результаті продажу НА, визнаються як доходи спеціального фонду та обліковуються за кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Вартість таких об'єктів НА визначається комісією ЗВО;

при списанні об'єктів НА, які були придбані або безоплатно отримані за

операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, необхідно відносити первісну вартість до накопичених фінансових результатів та в обліку відображати такі операції за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

не здійснюється списання об'єктів НА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції за відсутністю до них фізичного доступу. При необхідності можна вивести такий об'єкт з експлуатації (на підставі наказу керівника) у тому місяці, у якому він став недоступний, і припинити нараховувати на нього амортизацію, починаючи з наступного місяця, а у фінансовій звітності відображати його за залишковою вартістю станом на дату виведення його з експлуатації.

Зауважимо, що для складання фінансової та бюджетної звітності та приміток до неї важливим є ведення аналітичного обліку об'єктів НА, зокрема складаються меморіальні ордери відповідно до наказу МФУ «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»²⁰¹ та картки аналітичного обліку відповідно до наказу «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»²⁰².

Для заповнення облікових та аналітичних реєстрів потрібна така інформація: джерело надходжень; вид програми (КПКВ); коди економічної класифікації видатків (КЕКВ); за рахунок якого виду доходів (на що спрямовані); облік використання.

Таким чином, в додатку С узагальнено форму аналітичних рахунків для обліку об'єктів НА, яка включає такі параметрами: вид об'єкта; джерело

²⁰¹ Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

²⁰² 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>.

надходжень; КПКВ; КЕКВ; залежно від способу отримання; поточний стан використання; мета утримання.

Варто зазначити, що ведення аналітичного обліку об'єктів НА можливо лише при наявності відповідного програмного забезпечення, де бухгалтер разом із розробником програми можуть внести додаткові (аналітичні) значення за об'єктами НА. Аналогічно об'єктам ОЗ, ведення аналітичного обліку об'єктів НА можливо лише при наявності відповідного програмного забезпечення, де бухгалтер разом із розробником програми можуть внести додаткові (аналітичні) значення за відповідними об'єктами.

З огляду на вище зазначене, рекомендуємо уточнити в Методичних рекомендаціях інформацію щодо ведення аналітичного обліку об'єктів НА, а саме:

Аналітичний облік не введених в експлуатацію об'єктів НА ведеться окремо за ціною придбання та витратами в розрізі кожного об'єкта інвестицій;

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним випадком встановлення нестач і втрат від псування цінностей об'єктів ОЗ та/або ІНМА;

Аналітичний облік введених в експлуатацію об'єктів НА ведеться в розрізі їх окремих класифікаційних груп за такими розділами: вид об'єкта; джерело надходжень; КПКВ; КЕКВ; залежно від способу отримання; поточний стан використання; мета утримання. Ведення аналітичного обліку об'єктів НА можливо лише при наявності відповідного програмного забезпечення.

Підводячи підсумки доходимо таких висновків, важливим є уточнення в **Методичних рекомендаціях** проблемних аспектів обліку об'єктів НА за такими напрямками:

особливості відображення в обліку безоплатно отриманих/переданих об'єктів НА від фізичних/юридичних осіб та суб'єктів державного сектору;

порядок відображення в обліку незавершених капітальних інвестицій об'єктів НА;

особливості обліку та часові періоди нарахування амортизації на об'єкти НА;

особливості визначення ліквідаційної вартості об'єктів НА;

правила визнання в обліку результатів переоцінки об'єктів НА;
порядок і часові періоди проведення інвентаризації об'єктів НА;
основні правила процесу списання об'єктів НА;
методичні підходи щодо ведення аналітичного обліку об'єктів НА.

2.2 Запаси як об'єкт обліку закладів вищої освіти в контексті запровадження НП(С)БОДС 123 «Запаси»

Важливим кроком оптимізації обліково-аналітичної інформації щодо результатів проведення операцій із запасами бюджетних установ (в т. ч. ЗВО) є реформування методики та організації їх відображення на рахунках обліку та у формах фінансової звітності: економічна вигода потребує об'єктивної оцінки з метою забезпечення раціонального планування кошторису діяльності, оперативного аналізу використання бюджетного та позабюджетного фінансування.

За результатами впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України змінено методику обліку запасів бюджетних установ (в т. ч. запасів ЗВО). В цілому, сьогодні регламентація обліку запасів відповідно до НП(С)БОДС дійсно має інноваційні підходи – більш точна, об'єктивна.

Базовими нормативними документами щодо методології формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій із запасами закладів вищої освіти є: НП(С)БОДС 123 «Запаси» [203], НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [204], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора № 11 [205], НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [206] та ін.

²⁰³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/zl019-10>.

²⁰⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

²⁰⁵ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

²⁰⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок»

В питаннях відображення запасів на рахунках модернізованого бухгалтерського обліку залишаються неврегульованими низка, зокрема, організація та документування переоцінки запасів, критерії обґрунтування чистої вартості реалізації, що відповідає принципам як чинних НП(С)БОДС, так і безпосередньо Бюджетному Кодексу України.

Облік оцінки запасів бюджетних установ розглядається у працях вітчизняних учених П. Й. Атамаса [207], Н. В. Артеменко [208], Л. В. Гізатуліної [209],

О. О. Дорошенко [210], О. П. Куценко, О. О. Осадчої [211], С. В. Свірко [212], Н. І. Сушко, О. О. Чечуліної та ін.

Результати досліджень цілком можна імплементувати в організацію обліку запасів закладів вищої освіти з відповідними коригуваннями щодо мети та особливостей фінансування діяльності таких суб'єктів. Однак, низка питань організаційно-методичного характеру потребує більшої деталізації відповідними НП(С)БОДС з урахуванням особливостей функціонального призначення запасів, джерел фінансування закладів вищої освіти, нормативного регулювання контролю за цільовим використанням бюджетних коштів.

Результати проведеного аналізу балансової вартості груп запасів станом на 01.01.2018 р. за даними фінансової звітності МОН відображено на рисунку 2.3.

Як свідчать дані рисунку 2.3 найбільшу частку у структурі запасів МОН займає група «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (28,42 %) та «Будівельні

та виправлення помилок» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

²⁰⁷ Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах. URL: <http://westudents.com.ua/knigi/50-oblk-u-byudjetnih-py.html>.

²⁰⁸ Артеменко Н.В. Напрямки реформування бюджетного обліку. URL: <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files//2012/S16.pdf>.

²⁰⁹ Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі [Текст]: навч. посів. / [За заг. ред. М. В. Кужельного]. - К.: Аграрна наука, 2009. - Ч. 3: Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В., Куценко О. П. - 2009. - 328 с.

²¹⁰ Дорошенко О. О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко // Незалежний аудитор. - 2012. - № 2. - С. 50-54.

²¹¹ Осадча О. О. Бухгалтерський облік фінансових результатів суб'єктів державного сектора економіки України / О. О. Осадча // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – 2011. – Вип. 2 (54). – С. 157-164.

²¹² Свірко С.В. Доходи підприємницької та неприємницької діяльності: визнання та облікова оцінка в умовах національних економічних реформ / С. В. Свірко, О. О. Осадча // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 18. – С. 227-235.

матеріали» (20,76 %).



Рисунок 2.3 – Питома вага груп запасів МОН України

Складено за: [213].

З метою визначення структури запасів ЗВО України, у ході дослідження проведено вибіркового аналізу форми № 5-дс, опублікованої на офіційних сайтах 10 досліджуваних ЗВО. Результати здійсненого аналізу узагальнені у таблиці Т.1 додатку Т.

За даними таблиці Т.1, найбільшу частку у структурі запасів займають малоцінні та швидкозношувані предмети у таких ЗВО: Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка (91,8 %), Національний університет «Києво-Могилянська Академія» (86,7 %), Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара (61,5 %), Національний університет водного господарства та природокористування (53,6 %) та Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» (39,5 %).

Як свідчать дані таблиці Т.1 будівельні матеріали займають найбільшу частку у структурі запасів наступних ЗВО: Харківський державний університет харчування та торгівлі (42,2 %), Херсонський національний технічний університет

²¹³ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

(42,2 %), Одеський національний університет імені І.І. Мечникова (37,1 %) та Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича (34,4 %).

Найбільшу частку у структурі запасів Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» займають інші нефінансові активи (38,3 %).

Проведений вибірковий аналіз груп запасів за даними ф. № 5-дс ЗВО свідчить про відсутність за даними звітності представлених ЗВО таких груп запасів як: державні матеріальні резерви та запаси та незавершене виробництво запасів. Це пояснюється тим, що відповідно до п. 2 розділу II НП(С)БОДС 123 «Запаси» до даної групи належать резерви нафтопродуктів, зерна тощо, які ЗВО не формують.

Наразі більшість чинних НП(С)БОДС регламентують методичні підходи до обліку запасів закладів вищої освіти в розрізі окремих операцій (додаток С).

В основному, державна програма модернізації бюджетного обліку запасів внесла зміни в організацію обліку запасів, зокрема, в питаннях:

- класифікаційних груп запасів;
- порядку формування їх первісної вартості;
- методів оцінки як собівартості списання запасів, так і залишків запасів на дату балансу;
- відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку та у формах фінансової звітності та ін.

Основні відмінності у відображенні запасів на балансових та позабалансових рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблицях Т.2 та Т.3 додатку Т.

В методиці відображення запасів закладів вищої освіти як окремих об'єктів в системі рахунків бухгалтерського обліку потребують перегляду з метою уточнення питання щодо:

- 1) функціонального призначення запасів з урахуванням особливостей їх практичного застосування;
- 2) зведення найбільш використовуваних запасів в одну класифікаційну групу;

- 3) відповідності класифікаційних груп запасів наявним рахункам їх обліку;
- 4) документування запасів, придбаних за бюджетні кошти, на етапах їх переоцінки на умовах дотримання принципів підконтрольності бюджетного фінансування за Бюджетним кодексом України та ін.

Зупинимось детальніше на сутності зазначених питань як об'єктів обліку.

Дискусійне питання 1. Чинним НП(С)БОДС 123 «Запаси» введено ряд нових понять стосовно ідентифікації запасів. Як зазначено в стандарті, запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі 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 бухгалтерського обліку в державному секторі. *Разом з тим, у визначенні, наведеному в НП(С)БОДС 123, тривалість використання не є ключовою відмінністю запасів від інших активів (що не суперечить міжнародній практиці визнання не фінансових активів).*

Прикладне застосування запасів в діяльності закладів вищої освіти обумовлює потребу в уточненні функціонального призначення запасів відповідно до варіативних статей попередньо затвердженого кошторису в розрізі загального та спеціального фондів. Як альтернатива, запаси – це активи, що, зокрема:

- використовуються для споживання, безоплатного розподілу, передачі в умовах операційної діяльності з метою виконання статутних завдань;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів, необхідних для операцій з надання освітянських та інших послуг, у виробництві продукції, при виконанні робіт;
- утримуються для подальшого продажу.

Дискусійне питання 2. Відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного

сектора виділено дві окремі класифікаційні групи запасів: «Поточні біологічні активи» та «Сільськогосподарську продукцію» і «Продукція лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання». Для обліку таких запасів Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі ^[214] не передбачено окремих рахунків синтетичного обліку. Відобразити вищеперелічені запаси у складі інших активів не доцільно, адже вони мають ідентифіковані підходио цінки як на момент постановки на баланс, так і на наступну звітну дату.

Дискусійне питання 3. У нормативно-правовій базі з організації та методики обліку діяльності бюджетних установ (в т.ч. державних закладів вищої освіти) немає чіткого розмежування між тим, які запаси можна віднести до тварин на вирощуванні та відгодівлі, а які – до поточних біологічних активів. Структурні підрозділи закладів (наприклад, коледжі на балансі закладів вищої освіти мають власні підсобні господарства) можуть утримувати тварин з різним призначенням (наприклад, службові собаки, коні та ін.).

НП(С)БОДС 136 дає пояснення терміну «Біологічні активи» та «Поточні біологічні активи»: тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяє економічним вигодам. Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, сприяти в інший спосіб економічним вигодам протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі ^[215].

На нашу думку, для ЗВО **доцільно розмежувати два окремі об'єкти обліку (тварин на вирощуванні та відгодівлі та поточні біологічні активи)** з відображенням на окремих синтетичних рахунках.

Дискусійне питання 4. Якщо первісна вартість запасів в момент їх

²¹⁴ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

²¹⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/para4#n4>.

оприбуткування на умовах розрахунку з постачальником аргументована НПСБОДС 123 за наявністю документів щодо фактичних витрат, то в періоди переоцінки запасів (що сьогодні постає перед керівництвом як невід’ємний захід забезпечення релевантності облікового відображення запасів), як і в момент безоплатного їх одержання (списання), відкритими залишаються критерії достовірності та юридичної повноти первинного документу, на основі якого підтверджують «справедливу вартість», «чисту вартість реалізації» зазначених об’єктів обліку.

Класифікація запасів (на прикладі ЗВО)

Класифікацію запасів бюджетних установ на прикладі закладів вищої освіти відповідно до вітчизняних та міжнародних облікових регуляторних актів наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Класифікація запасів (на прикладі ЗВО)

№ з/п	Найменування	Регламентування класифікації			
		НП(С)БОДС 123	НП(С)БОДС 101	Методрекомендації з обліку запасів	МСБОДС 12
1.	Запаси		V		
1.1.	сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб закладу	V		V	V
1.2.	матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб’єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу	V		V	V
1.3.	малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року	V		V	V
1.4.	активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси	V		V	V
1.5.	Земля або інша нерухомість, утримувані для перепродажу				V
1.6.	Товари, придбані або вироблені суб’єктом, що призначені для розподілу іншим суб’єктам безоплатно або за номінальною вартістю				V
2	Виробництво робіт / надання послуг: готова продукція або незавершене	V	V	V	

№ з/п	Найменування	Регламентування класифікації			
		НП(С)БОДС 123	НП(С)БОДС 101	Методрекомендації з обліку запасів	МСБОДС 12
	виробництво				
б.	Поточні біологічні активи		V		
б.1.	Поточні біологічні активи, оцінені за відповідним Національним положенням (стандартом);	V		V	
б.2.	сільськогосподарська продукцію і продукція лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання	V		V	

Складено за: [216, 217, 218, 219].

Первинний облік запасів (на прикладі ЗВО)

ЗВО здійснює загальне документування операцій з використанням документів первинного обліку, підготовлених за вимогами Положення про документування операцій за № 88 [220].

Керівник закладу в обов'язковому порядку:

- забезпечує фіксування всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, порядок оформлення та подання для обліку відомостей і документів;

- затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у

²¹⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 – Запаси. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81058/12a.pdf>.

²¹⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

²¹⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/zl019-10>.

²¹⁹ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>.

²²⁰ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

встановлені графіком документообороту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Основними *вимогами до первинних документів* є наступні.

1. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- 1) назву документа (форми);
- 2) дату і місце складання;
- 3) назву організації, від імені якого складено документ;
- 4) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

2. Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинозчитуваних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості.

3. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України.

Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

4. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) встановлюють міністерства і відомства. Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких проводиться на таких бланках, установлюються окремими нормативними актами. Запаси зі складу передаються до структурних підрозділів для їх використання в

основній діяльності, на господарські потреби, потреби будівництва, а також відпускаються для реалізації. Відпуск запасів здійснюється комірником виключно посадовим особам, які відповідно до затвердженого наказом керівника ЗВО переліку мають право на отримання матеріальних цінностей. Перелік зазначених матеріально відповідальних осіб та зразки їхніх підписів передаються для роботи до складу.

Оформлення відпуску запасів зі складу супроводжується виписуванням відповідних документів, при цьому з огляду на різноманітність номенклатури запасів бюджетних установ склад документів, запропонований Інструкцією про складання типових форм обліку і списання запасів бюджетних установ, також неоднорідний.

Зокрема, видача запасів зі складу оформлюється:

- накладною (вимогою) (ф. № 3-3), яка являє собою уніфіковану форму для звичайного та понадлімітного відпуску запасів зі складу, оформлення надходження на склад та внутрішнього переміщення. Зазначений документ складається у двох примірниках у бухгалтерії для отримання матеріальних цінностей зі складу та обліку їх за місцем використання і затверджується керівником установи;

- меню-вимогою на видачу продуктів (ф. № 3-4, № 3-4а), яка застосовується для відпуску однойменного виду запасів зі складу (комори) до харчоблоку (який є на балансі ЗВО). Цей документ складається щоденно на підставі норм розкладу продуктів харчування та оперативних даних щодо кількості осіб, які одержують харчування;

- забірною карткою (ф. № 3-5), яка призначена для оформлення систематичного відпуску матеріальних запасів протягом місяця та контролю за дотриманням установлених лімітів. Зазначений первинний документ виписується у двох примірниках (для складу й отримувача) для кожного конкретного одержувача на кілька найменувань запасів, що належать до одного й того самого коду економічної класифікації видатків. Картка має обмежений час використання: 15 днів - у разі щоденного відпуску, місяць - періодичного. Факт відпуску запасів

зі складу підтверджується підписами одержувачів та матеріально відповідальних осіб, що здійснюють відпуск матеріальних цінностей [221, с. 327-329].

Запаси з балансу ЗВО списуються на підставі Акта списання (ф. № 3-2), який складає комісія зі списання товарно-матеріальних цінностей, утворена наказом керівника установи. Акт складається у двох примірниках і затверджується керівником, а далі передається матеріально відповідальній особі та до бухгалтерії. Ремонтно-будівельні матеріали списуються відповідно до актів про їх витрачання з урахуванням норм витрат та здійснених обсягів робіт. Залишки зазначених матеріалів повертаються на склад і оприбутковуються там у встановленому порядку.

Списання паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі шляхових листків (типові форми № 2, 3) за фактичними витратами пального, але не більш за установлені норми витрат щодо кожної окремої марки автотранспорту.

Первинна документація з надходження і вибуття запасів, оформлена у встановленому порядку, передається у визначені графіком документообігу терміни разом із супроводжувальними, транспортними документами та реєстром документів до бухгалтерії для відображення даних у системі аналітичного й синтетичного обліку.

Практично, за формами первинні документи з обліку запасів не мають сьогодні гострою критики щодо їх відповідності потребам реформованого бюджетного обліку. Потребують більшої уваги їх змістове наповнення, зокрема, в питаннях: обґрунтування справедливої вартості (за операціями безоплатного одержання), оцінки економічної вигоди як невід'ємної умови балансового обліку для оборотних активів та ін.

Аналітичний та синтетичний облік запасів (на прикладі ЗВО)

Аналітичний облік запасів в розрізі їх класифікації ведеться бухгалтерією закладу вищої освіти на основі звітів матеріально-відповідальних осіб щодо

²²¹ Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В. Облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. Київ : КНЕУ. 2006. 480 с.

результатів використання.

Серед пріоритетних питань обліку при цьому залишається збереження належного рівня аналітичного обліку запасів, зокрема, за критеріями: придбання за кошти спеціального/загального фонду бюджету, або тих, що надійшли як гуманітарна допомога; за назвами, сортами; за матеріально - відповідальними особами; за підрозділами закладу тощо.

Актуальним сьогодні є уточнення *диференціації запасів* як об'єктів обліку є розвиток спеціалізованих облікових програм. Практичні потреби в застосуванні сучасних інформаційних технологій обумовлюють наступні перспективні напрямки їх вирішення:

- застосування новітніх інформаційних технологій з урахуванням специфіки рамкового контролю за раціональним та цільовим використанням бюджетних коштів;
- пошук сумісності нових можливостей програм до потреб кінцевого користувача, зокрема, державних суб'єктів зовнішнього контролю та, безпосередньо, розпорядників бюджетних коштів;
- взаємодія з іншими програмами автоматизації;
- розробка систем управління документообігом (в розрізі джерел фінансування, контролюючих суб'єктів);
- взаємодія з міжнародними вимогами бухгалтерського обліку;
- відповідність автоматизованих програм принципам НПСБОДС, вимогам податкового кодексу та ін.

Окремої уваги потребують питання оцінки запасів, що ідентифікується системно на дату:

- оприбуткування запасів як активу;
- узагальнення звітних даних з метою підготовки фінансової звітності.

У законодавстві балансова вартість запасів трактується як вартість, за якою запаси включаються до підсумку балансу, що, в залежності від характеру попередніх операцій, визнається альтернативно за первісною, відновлювальною (переоціненою), та справедливою вартістю.

Порівняння вартісних оцінок запасів в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку для суб'єктів підприємницької діяльності (підприємств) та суб'єктів державного сектора (ЗВО) наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Порівняння вартісних оцінок запасів в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку для суб'єктів підприємницької та непідприємницької діяльності

Види вартісних оцінок	Документ, яким затверджено термін		Обставини, за яких можлива відповідна оцінка
	СПД*	ОДС**	
Первісна вартість	П(С)БО 9 «Запаси» Закон № 996	НП(С)БОДС 123 «Запаси», Закон № 996	Придбання, утримання, вибуття
Історична (фактична) собівартість	П(С)БО 9 «Запаси», Закон № 996	НП(С)БОДС 123 «Запаси», Закон № 996	Придбання, утримання, вибуття
Відновлювальна вартість	П(С)БО 9 «Запаси», Закон № 996	НП(С)БО ДС 123 "Запаси", Закон № 996	Утримання, вибуття
Справедлива вартість	П(С)БО19 «Об'єднання підприємств»	НП(С)БОДС 102	Придбання, утримання, вибуття
Чиста вартість реалізації запасів	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Утримання, вибуття
Види вартісних оцінок	Документ, яким затверджено термін		Обставини, за яких можлива відповідна оцінка
	СПД*	ОДС**	
Ідентифікована собівартість	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Вибуття
Середньозважена собівартість	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Вибуття
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Вибуття
Собівартість останніх за часом надходження запасів	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Вибуття
Вартість нормативних затрат	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Вибуття
Продажна вартість	П(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Вибуття

СПД*- суб'єкти підприємницької діяльності

ОДС**- органи державного сектора (крім державних підприємств)

Складено за: [222, 223, 224, 225].

²²² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 22.02.1999 № 66. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

²²³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL:

Первісна вартість запасів – вартість запасів в момент оприбуткування, що ідентифікується як: собівартість придбаних запасів, собівартість виготовлених запасів, справедлива вартість одержаних запасів на безоплатній основі.

Відновлювальна вартість - сучасна собівартість придбаних запасів (їх переоцінена вартість) .

Справедлива вартість - вартість запасів, отриманих закладом вищої освіти безоплатно (від постачальника, благодійника/мецената в процесі господарської діяльності), визначена на рівні існуючих ринкових цін на аналогічні запаси (таблиця Т.4 додатку Т).

З огляду документального забезпечення, найбільш дискусійною оцінкою на предмет достовірності для ЗВО є **справедлива вартість запасів**.

Справедлива вартість (fair value) – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Термін «обізнані» означає, що зацікавлений покупець та зацікавлений продавець достатньо поінформовані про характеристики об'єкта оцінки справедливої вартості, його фактичне та потенційне використання, а також про стан ринку на дату балансу [226].

З економічної точки зору трактування справедливої вартості розглядається альтернативно як:

1) вартість, в основу якої покладено суспільно необхідні витрати праці на підприємствах, фірмах і компаніях, що виробляють переважну кількість товарів за рівності попиту і пропозиції на них;

2) конкретна форма вияву справедливої вартості через реалізацію товарів за ціною, що забезпечує відшкодування витрат виробництва або собівартість продукції й отримання оптимального прибутку [227].

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-142456-17>.

²²⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

²²⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#n17>.

²²⁶ Справедлива вартість. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki>.

²²⁷ Справедлива вартість як економічне поняття. URL: <https://predmety.in.ua/ekonomichnij-slovník>.

В обох випадках стан ринку при встановленні справедливої вартості оцінюється як активний (active market) - ринок, на якому операції для активів або зобов'язань відбуваються з *достатньою частотою* та у *достатньому обсязі*, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі.

Відтак, *справедлива вартість - це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання*. Враховуючи централізований характер закупівель запасів, для закладів вищої освіти непростим є як збір інформації про ринкові операції, так і підтвердження існування такого активного ринку. Для багатьох запасів може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, інформація про які є відкритою.

Очевидною постає невідповідність умов визнання справедливої вартості запасів (відповідно, їх оцінки) особливостям фінансування діяльності закладів вищої освіти. Для бюджетних установ (в т.ч. ЗВО) властиве чітке державне регулювання закупівель, в основі яких не активний ринок на запаси, що плануються для придбання, а їх вартість (в більшості випадків – найменша із запропонованих постачальниками), репутація постачальника та прийнятні умови поставок.

В основі визначення справедливої вартості оприбуткування (списання) запасів закладів вищої освіти – достовірна інформація про ціну продажу таких запасів в періоді проведення операцій з такими активами. Тобто, порівнюються фінансові інструменти.

Порядком дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ досить конструктивно визначено критерії встановлення справедливої вартості для запасів, придбаних до 02.09.1996 [228]. Для визначення нової «реальної ціни» (справедливої вартості) комісія по проведенню дооцінки може використовувати:

- рахунки або накладні на отримані аналогічних матеріальних цінностей;
- опубліковані у засобах масової інформації листи (або прайс-листи)

²²⁸ Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 02.12.1997 № 127/138. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.

підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, із відображенням нової ціни;

- ціни, встановлені в торговельній мережі на подібні товари;
- експертні висновки про вартість матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Розкриті підходи не суперечать чинним Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку запасів. При визначенні справедливої вартості запасів заклад освіти може використовувати дані про: останню ринкову ціну операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт); ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого встановлюється справедлива вартість; додаткові показники, що характеризують рівень цін на запаси.

В міжнародній практиці обліку урядових структур для інтерпретації підходу до активів з точки зору визначення того, які з них (як і зобов'язання) включати в оцінку та як виміряти облікове сальдо на дату звітності використовують:

- ринковий підхід, в якому розглядаються цілі подібних за фінансуванням діяльності суб'єкти (на предмет відповідності цілям урядових суб'єктів);
- підхід до доходів, що оцінює розмір фінансування урядової структури, одержаний від держави та генерований самостійно [229].

Підтвердження наведених вище альтернативних кореляцій дозволяє адаптувати облікові підходи розглянутих суб'єктів до оцінки справедливої вартості активу урядової структури.

Отже, справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. За МСБОДС 17, мета оцінки справедливої вартості – визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто, вихідну ціну на дату оцінки з точки зору

²²⁹ Asset-Based Approach. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki>.

учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання) [²³⁰]. Якщо ціна на ідентичний актив або зобов'язання не є відкритою, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість, користуючись іншим методом оцінювання, що максимізує використання відповідних відкритих вхідних даних та мінімізує використання закритих вхідних даних.

Оскільки справедлива вартість – це оцінка на основі даних ринку, то її оцінюють, використовуючи припущення, які прийнятні з урахуванням функціонування учасників ринку (в тому числі, – ринку освітніх послуг), складаючи ціну активу або зобов'язання, враховуючи також припущення про ризик. Обґрунтування наведених аспектів в процесі формування справедливої вартості запасів необхідно розкрити в Акті результатів переоцінки запасів (у випадку безоплатного оприбуткування – в Акті прийому-передачі запасів).

Особливості проведення та обліку переоцінки запасів

Внаслідок впливу зовнішньо-економічних факторів, внутрішніх умов виробничого використання виникає питання щодо зміни вартості придбаних запасів, наближення її до реальної (переоціненої) вартості. До введення в дію НП(С)БОДС 123 заклади вищої освіти здійснювали переоцінку запасів у певних випадках, зокрема: на виконання певних нормативних актів; за рішенням керівника головного розпорядника коштів загального фонду закладів вищої освіти. Це проводилось, якщо запаси морально застаріли, а їх первісна (переоцінена) вартість суттєво відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше, або у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в закладі освіти.

На даний час оцінка чистої реалізаційної вартості (як і переоцінка запасів у цілому) закладами вищої освіти практично не проводиться. Серед причин – загальні підходи нормативної облікової бази до методики розрахунку нової вартості, документування таких операцій (що, в свою чергу, не дає впевненості в позитивних результатах перевірки результатів цільового та раціонального

²³⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 17 - Основні засоби URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_17.pdf.

використання бюджетного фінансування зовнішніми контролюючими органами).

Модернізована методика бухгалтерського обліку закладів вищої освіти суттєво змінила підходи до умов та критеріїв переоцінки запасів. Разом з тим, відразу варто уточнити – поки тільки в законодавчому порядку.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів *за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації*.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. При цьому, не регламентовано жодних вартісних та/або відсоткових умов проведення переоцінки.

Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів.

НП(С)БОДС 123 (розділ «Оцінка запасів на дату балансу») уточняє умови застосування чистої вартості реалізації: «запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду».

Очевидно - мова про уцінку. Однак, в наступних пунктах згаданого стандарту йдеться про збільшення вартості запасів: «Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів» (п. 5 НП(С)БОДС 123).

З наведеного слідує: модернізований облік запасів закладів вищої освіти (як і інших бюджетних установ) регулює підходи як уцінки, так і дооцінки, тобто, *запаси протягом терміну їх балансового утримання можуть переоцінюватись*.

Чиста вартість реалізації запасів - *очікувана* ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням *очікуваних* витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (п. 4 «Загальні положення» НП(С)БОДС 123). Виникає

практичне запитання щодо того, які критерії є достатніми для впевненості, що очікувана ціна (очікувані витрати) встановлено вірно.

Аналогічні питання також щодо визначення справедливої вартості. Нормативна облікова база сьогодні не містить чіткості в регламентації відмінностей між справедливою вартістю та чистою вартістю реалізації: справедлива вартість - це вартість, визначена суб'єктом господарювання, чиста вартість реалізації - чиста сума, яку ЗВО очікує отримати від продажу запасів (отже, може не дорівнювати справедливій вартості за мінусом витрат на продаж).

Сьогодні дооцінка запасів (а не їх переоцінка) практично може відбуватись у ЗВО за рішенням Міністерства фінансів України. При цьому, ЗВО можуть дооцінювати матеріали і МШП, що були придбані до 02.09.1996 та обліковуються за цінами, що значно відрізняються від діючих [231].

Безперечно, такі підходи до відображення ЗВО запасів не забезпечують на належному рівні достовірність звітних даних щодо їх залишків.

Послідовність обліково-організаційних процедур по переоцінці запасів закладами вищої освіти можна узагальнити наступним чином: 1 – встановлення потреби в проведенні переоцінки певного класу запасів; 2 – проведення інвентаризації запасів, що плануються для переоцінки; 3 – розрахунок суми переоцінки та оформлення результатів. Розглянемо детальніше організаційні особливості етапів.

1. Потребу в проведенні переоцінки певного класу запасів підтверджує обґрунтування зниження економічної вигоди/потенціалу корисності, які можна одержати заклад вищої освіти за результатами використання таких запасів. Рішення про переоцінку запасів приймається керівником закладу. Наказом затверджується склад комісії з переоцінки, до якої входять: безпосередньо керівник (його заступник) як голова комісії; головний бухгалтер чи його заступник, працівник централізованої бухгалтерії; особа, яка є відповідальною за збереження запасів; інші посадові особи (за рішенням керівника).

Враховуючи вимоги щодо документального підтвердження розрахунків, для

²³¹ Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 02.12.1997 № 127/138. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.

визначення нової «реальної ціни» комісія по проведенню переоцінки може використовувати:

- рахунки або накладні на отримані аналогічні матеріальні цінності, публіковані у засобах масової інформації листи (або прайс-листи) підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, із відображенням нової ціни;
- ціни, встановлені в торговельній мережі на подібні товари;
- експертні висновки про вартість матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Потребують обґрунтування також ознаки зменшення корисності через зміни у використанні таких запасів. І хоча НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів» поширюється на активи, крім запасів, практично цінною може бути регламентація роботи щодо встановлення розміру втрати корисності запасів ЗВО.

Ознаки зменшення корисності запасів можна ідентифікувати за підтвердження наступних умов: зменшення ринкової їх вартості протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очіувалося; суттєві негативні зміни у технологічних, правових умовах, в яких функціонує заклад вищої освіти; зміна способу використання запасів протягом звітного періоду, або очікуються найближчим часом; старіння, фізичне пошкодження запасів; інше свідчення того, що ефективність використання запасів є, або буде значно меншою, ніж очіувалось [²³²].

Зазначимо, що виділені курсивом критерії зменшення корисності варто регламентувати (за зовнішніми ознаками, умовами, критеріями, діапазоном, рівнем тощо) в наказі про облікову політику ЗВО, попередньо узгодивши з головним розпорядником коштів – Міністерством освіти і науки України.

2. Інвентаризація запасів, що плануються для переоцінки, є за новим Положенням про інвентаризацію «вибірковою інвентаризацією», має

²³² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11>.

дотримуватись правил по проведенню інвентаризації в цілому [233]. Варто мати на увазі наступні вимоги щодо підготовки інвентаризаційного опису, дотримання яких (суттєво доповнене Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань) забезпечить правильний підрахунок загального розміру переоцінки:

- на запаси, що знаходяться в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на ті активи, що перебувають на складах інших суб'єктів (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складаються окремі інвентаризаційні описи;

- на кожній сторінці інвентаризаційного опису вказуються словами число порядкових номерів активів та загальна кількість у натуральних вимірах (незалежно від того, в яких одиницях виміру вони відображені);

- в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається, виправлення помилок повинно робитися виключно коректурним методом;

- записи робляться послідовно у кожному рядку на окремому аркуші (крім останнього), мають бути заповнені всі рядки, незаповнені рядки прокреслюються;

- інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають відповідну розписку;

- взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи та ін.

3. Розрахунок суми переоцінки та оформлення результатів – визначальний етап, що впливає на звітні показники закладу вищої світи.

В залежності від зовнішніх цінових факторів впливу на аналогічні активи, запаси закладів вищої світи можуть як збільшуватись в ціні, так і навпаки – зменшуватись. Однак, першочерговим кроком є їх зменшення:

- крок I: запаси оцінюються на дату звітності за *меншою з двох оцінок*:

²³³ Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

собівартістю або поточною відновлювальною собівартістю;

- крок II: Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, *але не більше суми попереднього зменшення*, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів (п. 4,5 НП(С)БОДС «Запаси»).

Важливим питанням урегулювання збитків від уцінки є їх позабалансовий облік: заклади вищої освіти мають компенсувати в наступних періодах суму таких витрат альтернативно: за рахунок матеріально-відповідальної особи, що спричинила зменшення корисності відповідних запасів; шляхом пошуку додаткових джерел фінансування (коштів загального або спеціального фондів – залежно від джерел надходження таких запасів) у випадку, коли втрата споживчих цінностей є об'єктивною причиною впливу зовнішнього ринку або технологічних особливостей застосування таких запасів.

Зазначимо, що у випадку причетності до понесених витрат матеріально-відповідальної особи, розмір збитків встановлюється протоколом інвентаризаційної комісії.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку переоцінки запасів з використанням нового Плану рахунків:

1. Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації:

Дт 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»

Кт 15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»;

2. Збільшення чистої вартості реалізації запасів, що раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення:

Дт 15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»

Кт 7411 «Інші доходи за обмінними операціями»;

3. Дт 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів» – позабалансовий облік визначених збитків [234].

²³⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11>.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій із запасами ЗВО наведено в таблиці Т.5 додатку Т.

Розкриті особливості обліку запасів для суб'єктів державного сектора (в т. ч. для ЗВО) підтверджують актуальність досліджень імплементації реформованих принципів бухгалтерського обліку в бюджетну сферу.

Варто відмітити, що в історично сформованій вітчизняній практиці бюджетного обліку (враховуючи варіативність об'єктів обліку, чисельність бюджетних установ, чітку регламентацію бюджетного фінансування тощо) цілком правомірно на етапах зміни враховувались базові Методичні рекомендації з обліку запасів, необоротних активів, зобов'язань, що в цілому уможливило оптимізацію етапів реформування бюджетного обліку, оскільки, зазначені документи регламентували найбільш прості підходи щодо визначення оцінки активів та обчислення фінансових результатів діяльності бюджетних установ (в т.ч. ЗВО), а також моніторингу системою зазначених показників системою внутрішнього контролю/аудиту.

В результаті, облікове відображення запасів на рахунках модернізованого бухгалтерського обліку потребує подальшого удосконалення на принципах міжнародної практики обліку та звітності урядового сектору: сьогодні залишаються неврегульованими організація та документування переоцінки запасів, критерії обґрунтування чистої вартості реалізації відповідно до чинних НП(С)БОДС, БКУ, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Система вітчизняного програмно-цільового бюджетування тісно пов'язана з низкою важливих нормативних актів – від реформації територіально-адміністративного управління до оподаткування фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектора. Це визначає «планово-поступальний» характер впровадження варіативних методів обліку, їх відображення в нових формах фінансової звітності: застосування методів списання запасів, їх переоцінка, об'єктивна оцінка інших оборотних та необоротних активів та зобов'язань ЗВО на основі чинних НП(С)БОДС потребують більш детальної

регламентації щодо застосування варіативних облікових методів, можливості їх об'єктивного відображення в первинній документації та формах звітності ЗВО.

Саме ці завдання покладаються на удосконалений Проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань ЗВО.

2.3 Облік зобов'язань закладів вищої освіти відповідно до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»

Протягом останніх років діяльність суб'єктів державного сектора загалом та закладів вищої освіти (далі – ЗВО) зокрема спрямована на удосконалення інформаційного забезпечення через імплементацію норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) у вітчизняний облік і фінансову звітність. Гармонізація національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності державного сектора з МСБОДС відбувається в рамках виконання заходів Уряду, визначених розпорядчими документами (Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, Стратегія розвитку системи управління державними фінансами й Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [²³⁵, ²³⁶, ²³⁷]) та спрямованих на реформування системи управління державними фінансами.

У процесі використання НП(С)БОДС виникли проблемні питання, які свідчать про неузгодженість класифікацій у бухгалтерському обліку та бюджетному процесі зобов'язань.

Публічність інформації в сфері вищої освіти, обумовлює забезпечення групування у бухгалтерському обліку інформації як за методологією

²³⁵ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

²³⁶ Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.

²³⁷ Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.

бухгалтерського обліку, так і за методологією бюджетного процесу. З огляду на зазначене та необхідністю запровадження ефективної системи управління та контролю за бюджетними зобов'язаннями, виникає потреба у дослідженні методологічних засад формування в бухгалтерському обліку та звітності ЗВО інформації про зобов'язання.

Методологічне підґрунтя інформаційного забезпечення управління державними фінансами в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні розглядали Т. І. Єфименко, В. М. Жук та Л. Г. Ловінська, які акцентували увагу на особливостях обліку суб'єктів державного сектору, що регулюють бюджетні правовідносини в Україні [238, с. 307], Особливості обліку зобов'язань бюджетних установ, які визначають процедури реєстрації зобов'язань органами Державної казначейської служби України досліджували Г. В. Янчук та інші [239, с. 56]. Теоретичні та облікові аспекти зобов'язань бюджетних установ досліджувала О. В. Кравченко [240], де розкрито особливості обліку, в тому числі зобов'язань відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [241] (далі – План рахунків).

Запровадження з 1 січня 2015 року НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», а з 1 січня 2017 року НП(С)БОДС 124 «Доходи», та нової методології узагальнення і накопичення у бухгалтерському обліку операцій за доходами стало методологічним підґрунтям інформаційного забезпечення зобов'язань за доходами суб'єктів державного сектора [242, с. 18].

В процесі здійснення покладених на заклади вищої освіти функцій виникають господарські відносини з різними фізичними та юридичними особами, які призводять до виконання бюджетних та фінансових зобов'язань за платежами.

²³⁸ Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська. Київ: ДННУ «Акад. фін. Управління», 2015. 400 с.

²³⁹ Янчук Г. В., Янчук В. І., Сілко І. М. Теоретичні аспекти обліку зобов'язань бюджетних установ *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2011. Том 2. №2 (53). С. 56-65.

²⁴⁰ Кравченко О. В. Зобов'язання бюджетних установ: теоретичні та облікові аспекти [Текст]. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2014. Вип. 5. Ч. 6. С. 140-144.

²⁴¹ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

²⁴² Сушко Н. І. Інформаційне забезпечення зобов'язань за доходами державного бюджету в контексті модернізації системи управління державними фінансами. *Науковий журнал «ScienceRise»*. 2016. № 9/1 (26). С. 17-22.

Щоб здійснювати видатки та платежі, розпоряднику бюджетних коштів необхідно взяти бюджетні зобов'язання.

Порядок взяття бюджетних зобов'язань та контроль за їх відповідністю регулюється основним нормативним документом – Бюджетний кодекс України (далі – БКУ). За нормами частини 4 статті 23 БКУ бюджетні зобов'язання та платежі з бюджету здійснюються за наявності відповідного бюджетного призначення, якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України [243].

Відповідно до статті 48 БКУ заклади вищої освіти як розпорядники бюджетних коштів можуть брати такі види зобов'язань, як:

- бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Казначейства України;

- бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (з дотриманням вимог статті 57 БКУ).

Розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), є недійсними. За такими операціями не виникають бюджетні зобов'язання та не утворюється бюджетна заборгованість.

В межах повноважень передбачених статтею 112 БКУ органи ДКСУ здійснюють контроль за відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням

²⁴³ Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

та відповідним бюджетним асигнуванням.

Забезпечення контролю при взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів здійснюють органи ДКСУ відповідно до Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України [244] (далі – Порядок №309).

За порушення бюджетного законодавства застосовуються заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України.

Фінансові порушення у бюджетній сфері наносять загрозу ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Основними факторами таких порушень є відсутність в обліку відповідних бюджетних та фінансових зобов'язань або неправильне їх формування. Таким чином, важливого значення набуває дотримання вимог національних положень (стандартів) та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, зокрема точність формування і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання в установах державного сектору, зокрема в закладах вищої освіти визначають такі стандарти як: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» [245] (далі – НП(С)БОДС 128), Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [246] (далі – НП(С)БОДС 101), Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [247] (далі – МСБОДС 19).

²⁴⁴ Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

²⁴⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.

²⁴⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

²⁴⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 19 – Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81065/19a.pdf>.

При відображенні в обліку зобов'язань важливим є встановлення єдиних підходів до визначення економічної сутності зобов'язань та дослідження їх класифікації.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» *зобов'язання* трактується як «заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди» [248].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 *зобов'язання* трактується як заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

У бюджетному законодавстві, що регулюються Бюджетним кодексом України [249] (далі – БКУ) та Порядком № 309 [250] визначені поняття та «бюджетне зобов'язання», «фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів».

Таким чином, класифікація зобов'язань за бюджетним законодавством регулюються Бюджетним кодексом України [251] (далі – БКУ) та Порядком № 309, а законодавство з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності є НП(С)БОДС 101, 128 та МСБОДС 19.

Важливим у дослідженні є визначення сутності зазначених видів зобов'язань. Тому, розглянемо економічну сутність зобов'язань за бюджетним законодавством (таблиця 2.7).

Економічна сутність зобов'язань за законодавством з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності наведено в додатку У.

²⁴⁸ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

²⁴⁹ Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

²⁵⁰ Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

²⁵¹ Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

Таблиця 2.7 – Економічна сутність зобов'язань за бюджетним законодавством

Назва	Економічна сутність
<i>Бюджетне зобов'язання</i>	будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому
<i>Бюджетне зобов'язання за державними деривативами</i>	бюджетне зобов'язання, згідно з яким необхідно здійснити видатки на виплати за державними деривативами відповідно до умов їх розміщення протягом поточного бюджетного періоду та/або в майбутніх
<i>Довгострокове зобов'язання за енергосервісом</i>	зобов'язання за енергосервісним договором розпорядника бюджетних коштів, в оперативному управлінні або господарському віданні якого знаходиться об'єкт, щодо якого здійснюється закупівля енергосервісу, відповідно до якого необхідно здійснити платежі протягом майбутніх та/або поточного бюджетних періодів у межах суми скорочення видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (порівняно з видатками, які були б здійснені за відсутності енергосервісу);
<i>Бюджетне фінансове зобов'язання</i>	зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства

Порівнюючи МСБОДС та НП(С)БОДС 128 очевидно, види зобов'язань за цими стандартами є різними. У МСБОДС 19 всі види зобов'язань детально описані та мають чітку інтерпретацію. Щодо НП(С)БОДС 128, то виникає багато питань щодо сутності зобов'язань та їх видів, механізму відображення в обліку, підходів до оцінки, зокрема визначення ймовірності зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок погашення зобов'язання, особливостей формування показників фінансової і бюджетної звітності за зобов'язаннями та розкритті інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності.

Керуючись Порядком застосування Планом рахунків, уточнено економічну сутність видів зобов'язань, а саме:

- *довгострокові зобов'язання* – зобов'язання за довгостроковими позиками, одержаними відповідно до законодавства, строк повернення яких перевищує дванадцять місяців з дати балансу;

- *поточні зобов'язання* – зобов'язання за короткостроковими позиками, одержаними відповідно до законодавства, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу;

- *доходи майбутніх періодів* – доходи отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

З огляду на вище зазначене, потрібно уточнити в **Методичних рекомендаціях** економічну сутність довгострокових зобов'язань, поточних зобов'язань та доходів майбутніх періодів.

На сьогодні актуальним є дослідження поняття «довгострокове зобов'язання за енергосервісом», сутність яких визначена внесеними змінами до Бюджетного кодексу України відповідно до Закону України від 09.04.2015 № 328-VIII [252].

У зв'язку з тим, що останнім часом розвивається механізм скорочення споживання газу на підставі оформлення договорів за енергосервісом (перфоманс-контрактів, ЕСКО), що передбачає виникнення довгострокових зобов'язань у розпорядників бюджетних коштів за енергосервісом, зокрема в ЗВО.

Проблеми відображення в обліку операцій щодо оформлення договорів за енергосервісом досліджувались працівниками Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень, які встановили, що основною проблемою є відсутність бюджетних асигнувань у розпорядника бюджетних коштів в момент оформлення договорів за енергосервісом [253].

З метою узагальнення та накопичення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, було запропоновано: в міру виконання виконавцем енергосервісу договірних умов розпорядник бюджетних коштів має відображати у бухгалтерському обліку витрати та довгострокові зобов'язання за енергосервісом за тим кодом програмної та економічної класифікації видатків, за яким будуть плануватися кошторисні призначення установі для здійснення цих витрат.

²⁵² Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження нових інвестиційних можливостей, гарантування прав та законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності для проведення масштабної енергомодернізації: закон України від 09.04.2015 № 328-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/328-19>.

²⁵³ Облік у розпорядників бюджетних коштів при виконанні енергосервісних договорів. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень. URL: http://saee.gov.ua/sites/default/files/6_Samchynska.pdf.

Витрати та довгострокові зобов'язання за енергосервісом визнаються в обліку на підставі первинних документів (накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг), що засвідчують факт виконання робіт (отримання товару, послуги). Зобов'язання відображаються за принципом нарахування, тобто у момент отримання товарів (робіт, послуг), а не у момент руху грошових коштів.

Планом рахунків для обліку таких операцій не передбачено окремих субрахунків. У зв'язку з цим, ЗВО рекомендуємо відображати в обліку оформлення договорів за енергосервісом як довгострокові зобов'язання із застосуванням нових субрахунків 6017 «Довгострокові зобов'язання за енергосервісом» – для обліку довгострокових зобов'язань; 6418 «Розрахунки за зобов'язаннями з енергосервісу» – для розрахунків за зобов'язаннями з енергосервісу.

Основним документом, що регулює порядок відображення в обліку зобов'язань є НП(С)БОДС 128, зокрема основним інструментом є План рахунків [254]. Тому важливим аспектом є встановлення відповідності цих двох документів та їх взаємозв'язок. Зокрема, для обліку довгострокових зобов'язань призначений рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання», для розпорядників бюджетних коштів - субрахунки групи 601 «Довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів». Для обліку поточних зобов'язань призначені рахунки: 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками»; 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги»; 63 «Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів»; 64 «Інші поточні зобов'язання»; 65 «Розрахунки з оплати праці»; 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками».

Для обліку непередбачених зобов'язань призначено рахунок 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Для обліку доходів майбутніх періодів призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

В ЗВО основну частину зобов'язань займають інші довгострокові зобов'язання, інші поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів. Тож, в подальшому розглянемо методологічні основи обліку зобов'язань ЗВО.

²⁵⁴ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

Визнання та оцінка зобов'язань здійснюються відповідно до п.1 розділу 2 НП(С)БОДС 128 та п. 22 МСБОДС 19, де вказано, що зобов'язання визнаються на балансі за такими умовами:

- якщо оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Порядку його застосування для обліку довгострокових зобов'язань призначено рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання», що передбачає узагальнення інформації за кредитами та позиками, одержаними суб'єктами державного сектору відповідно до законодавства, зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами, за операціями з оренди, іншими довгостроковими фінансовими зобов'язаннями.

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків для обліку довгострокових зобов'язань за кредитами призначено субрахунок 6011 «Довгострокові кредити банків», на якому ведеться облік сум довгострокової заборгованості банкам за одержані відповідно до законодавства кредити у національній та іноземній валюті, строк сплати яких настане в наступні звітні періоди.

Для обліку інших довгострокових зобов'язань призначений субрахунок 6016 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання», на якому ведеться облік довгострокової заборгованості за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань потрібно вести окремо за кожним видом зобов'язань, за такими параметрами: вид зобов'язання, строки їх сплати; реквізити орендодавця; об'єкт орендованих необоротних активів.

Підтвердженням того, є проведений аналіз зобов'язань станом на 01.01.2018 р. за даними фінансової звітності Міністерства освіти і науки України (МОН), який відображено на рисунку 2.4.

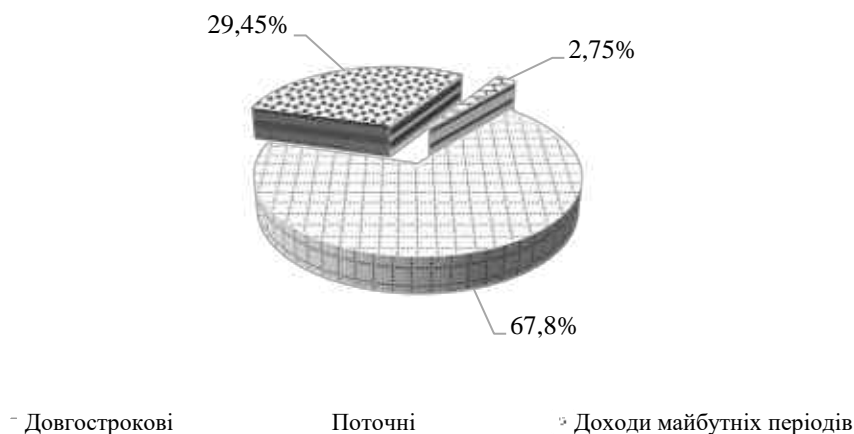


Рисунок 2.4 – Питома вага видів зобов'язань МОН України

Складено за: [255].

Як свідчать дані рисунку 2.4 найбільшу частку у структурі зобов'язань МОН займають поточні зобов'язання (68,17 %) та доходи майбутніх періодів (29,45 %).

З метою визначення структури зобов'язань ЗВО України, проведено вибіркового аналізу форми № 5-дс, опублікованої на офіційних сайтах ЗВО. Результати аналізу узагальнено на рисунку Ф.1 додатку Ф.

Як видно, найбільшу частку у структурі зобов'язань за строками погашення займають доходи майбутніх періодів у таких ЗВО: Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» (94,4 %), Національний університет «Києво-Могилянська Академія» (93,0 %), Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара (92,7 %), Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича (92,0 %) та Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (84,8 %).

²⁵⁵ Консолідований звіт МОН за 2017 рік / Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

Як свідчать дані рисунку Ф.1, поточні зобов'язання займають найбільшу частку у структурі зобов'язань наступних ЗВО: Харківський державний університет харчування та торгівлі (99,8 %), Національний університет водного господарства та природокористування (97,5 %), Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка (95,4 %), Одеський національний університет імені І.І. Мечникова (94,1 %) та Херсонський національний технічний університет (61,5 %).

З метою визначення структури довгострокових та поточних зобов'язань ЗВО, проведено аналіз форми № 1-дс, опублікованої на офіційних сайтах ЗВО. Результати проведеного аналізу наведено таблиці Ф.1 додатку Ф.

Отже, довгострокові зобов'язання ЗВО включають зобов'язання за кредитами та інші довгострокові зобов'язання.

Поточні зобов'язання представлені такими групами як зобов'язання: за платежами до бюджету, за розрахунками за товари, роботи, послуги, за одержаними авансами, за розрахунками з оплати праці, за внутрішніми розрахунками та іншими поточними зобов'язаннями.

Досліджена структура поточних зобов'язань в ЗВО показала, що за питомою вагою вони займають більше ніж 90% порівняно із загальним обсягом зобов'язань.

Відповідно до Плану рахунків для обліку поточних зобов'язань призначено рахунки 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками», 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги», 63 «Розрахунки за податками і зборами», 64 «Інші поточні зобов'язання», 65 «Розрахунки з оплати праці», 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками».

Основною статтею поточних зобов'язань в ЗВО є інші поточні зобов'язання, які обліковуються за рахунком 64 «Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів».

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків наведено види та зміст субрахунків рахунку 64 «Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів», які виникають в ЗВО.

Також потрібно вести аналітичний облік поточних зобов'язань, де має відображатись інформація окремо за видами, датами їх утворення та іншими даними.

Зауважимо, відповідно до наказу МФУ «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [256] обліковими реєстрами зобов'язань, зокрема розрахунків з кредиторами є меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами», в якому фіксується така інформація: КЕКВ, назва підприємства, залишки на початок, окремо обороти за дебетом і кредитом субрахунків, залишки на кінець та загальна сума оборотів за меморіальним ордером. Відомість складається окремо за субрахунками 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Операції за розрахунками з кредиторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією ж самою формою.

Відповідно до наказу МФУ «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [257] аналітичними реєстрами зобов'язань, зокрема розрахунків з кредиторами є *книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань*, де вказується: назва підприємства, установи, організації та іншої юридичної особи, за якими прийнято зобов'язання; предмет зобов'язання (назва матеріальних цінностей, перелік послуг тощо), сума.

Отже, до аналітичного рахунку потрібно включити такі параметри: вид коштів; КПКВК; КЕКВ; назви контрагентів за укладеними договорами та предмет зобов'язання.

Дослідження інформації про зобов'язання, що потрібно для складання бюджетної та фінансової звітності регулюються окремими документами. Порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності розпорядниками

²⁵⁶ Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

²⁵⁷ 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://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.

бюджетних коштів визначає Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі [258].

Форма № 1-дс «Баланс» містить інформацію про обсяги зобов'язань:

- розділ II. Зобов'язання, містить інформацію за довгостроковими і поточними зобов'язаннями, які виникли на звітну дату балансу;
- розділ IV. Доходи майбутніх періодів, де відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

Також обсяги зобов'язань відображаються у примітці VI. Зобов'язання.

В балансі розкидається інформація про поточний стан зобов'язань, які виникли на звітну дату. Зокрема, при складанні примітки VI., потрібно вказувати строки зобов'язання, терміном до 12 місяців і більше 12 місяців з дати погашення.

Порядок розкриття інформації за статтями бюджетної звітності розпорядниками бюджетних коштів визначає Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [259] (далі – Порядок № 44). Інформація про обсяги кредиторської заборгованості відображається у Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) та Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1).

Елементи за зобов'язаннями додатково розкриваються у довідці про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду.

У зазначених звітах відображається кредиторська заборгованість, яка виникла на звітну дату при виконанні кошторису, в тому числі заборгованість, термін оплати якої не настав; кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, що була списана протягом звітного періоду.

²⁵⁸ Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

²⁵⁹ Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

В таблиці 2.8 зазначено зміст статей Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) у розрізі кредиторської заборгованості ЗВО.

Таблиця 2.8– Зміст граф Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) у розрізі кредиторської заборгованості ЗВО

№ графи	Назва графи	Зміст
Графа 8	Кредиторська заборгованість на початок звітного року, усього	наводиться сума кредиторської заборгованості, на кінець попереднього звітного періоду (року)
Графа 9	Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього	відображається сума кредиторської заборгованості, що виникла на звітну дату при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства у поточному та минулих звітних роках
Графа 10	Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прострочена	із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої прострочено
Графа 11	Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї термін оплати якої не настав	із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої не настав
Графа 12	Кредиторська заборгованість, списана за період з початку звітного року	наводиться сума кредиторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку.

Як видно з таблиці 2.8, у звіті № 7д, № 7м відображається інформація про прострочену кредиторську заборгованість, заборгованість, термін оплати якої не настав та заборгованість, строк позовної давності якої минув, і яка була списана з балансу.

В довідці про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду, вказують причину, яка спричинила прострочення, а саме:

- асигнувань спрямовано менше, ніж визначено плановими показниками;
- призупинення операцій за рішенням судових, контролюючих органів;

- відновлення заборгованості згідно з рішеннями контролюючих та судових органів;
- інша причина.

Як видно, у бюджетній звітності відображається інформація щодо простроченої кредиторської заборгованості, де окремо потрібно вказати: термін простроченої заборгованості (виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу); заборгованість, строк позовної давності якої минув, протягом трьох років (прострочена заборгованість відображається щорічно); заборгованість, яка списана за період з початку звітного року; причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального та спеціального фондів.

Таким чином, аналітичний рахунок повинні містити такі параметри: стан простроченої кредиторської заборгованості, яка поділятиметься за такими критеріями: термін простроченої заборгованості (виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу); заборгованість, строк позовної давності якої минув, протягом трьох років (прострочена заборгованість відображається щорічно); заборгованість, яка списана за період з початку звітного року; причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального та спеціального фондів.

З огляду на вказане, запропоновано використовувати розширену форму аналітичного рахунку для обліку зобов'язань, які узагальнено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналітичний рахунок для обліку зобов'язань

Рахунки	Аналітичні параметри							
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-а цифра	10-а цифра	11-а цифра	12-а цифра
	деталізація об'єкта обліку (вид)	джерело надходжень	програма (КПКВК)	вид видатків (КЕКВ)	спосіб отримання	назви контрагентів за укладеними договорами (угодами, контрактами)	Строки погашення	Стан простроченої кредиторської заборгованості
1 (4 цифри)	5	6	7	8	9	10	11	12

Складено автором

Як видно з таблиці 2.9 аналітичний рахунок включає такі параметри: предмет зобов'язання, назви контрагентів за укладеними договорами, джерело фінансування, програма (КПКВК), вид видатків (КЕКВ), спосіб отримання, строки погашення та стан простроченої кредиторської заборгованості.

Варто зауважити, ведення аналітичного обліку зобов'язань за такими параметрами можливе лише при наявності відповідного програмного забезпечення. Це стосується випадків, коли програма має забезпечувати автоматизоване перенесення даних із меморіальних ордерів і карток аналітичного обліку у форми фінансової та бюджетної звітності.

Як вище зазначалось, в ЗВО виникають зобов'язання, які обліковуються на субрахунках 6016 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» та 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами». У зв'язку з цим, в таблиці Х.1 додатку Х наведено аналітичні рахунки до цих субрахунків.

Як видно з таблиці Х.1 додатку Х, однією із важливих параметр аналітичного рахунку становить 12-а цифра «Стан простроченої кредиторської заборгованості».

В НП(С)БОДС 128 немає інформації щодо відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій за простроченими зобов'язаннями.

Методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації за розрахунки з кредиторами бюджетних установ, в тому числі простроченої заборгованості та заборгованості, строк позовної давності якої минув регулює Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань [²⁶⁰] (далі – Порядок №372).

Відповідно до Порядку №372 кредиторська заборгованість поділяється на такі види: прострочена кредиторська заборгованість; заборгованість, строк позовної давності якої минув. Зміст цих понять наведено нижче:

- кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, – прострочена кредиторська заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу;

²⁶⁰ Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

- прострочена кредиторська заборгованість – сума кредиторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов’язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги.

Варто зауважити, що у Порядку № 372 не визначено максимальний період визнання кредиторської заборгованості, строків позовної давності якої вже минув. В цьому контексті особливого значення набуває відстеження строків виникнення заборгованості та обчислення строків позовної давності.

Поняття та види позовної давності, конкретні строки, у межах яких особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу, визначено гл. 19 ЦКУ [261]. Так, загальнопозовна давність згідно зі ст. 257 ЦКУ встановлена тривалістю у три роки. Тобто, кредитори мають у своєму розпорядженні три роки, щоб відстояти свої позиції та домогтися повернення боргів. Після завершення позовного терміну заборгованість можна визнавати як безнадійну.

З огляду на вище зазначене, потрібно уточнити в **Методичних рекомендаціях** інформацію щодо відображення в обліку простроченої кредиторської заборгованості, а саме:

період визнання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, термін яких перевищує три роки є заборгованість щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу;

вказати, що аналітичний облік простроченої кредиторської заборгованості ведеться за такими критеріями: термін простроченої заборгованості (виникає на 30-й день після закінчення терміну обов’язкового платежу); заборгованість, строк позовної давності якої минув, протягом трьох років (прострочена заборгованість відображається щорічно); заборгованість, яка списана за період з початку звітного

²⁶¹ Цивільний кодекс України: закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

року; причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального та спеціального фондів.

Відповідно до п. 4.2 Порядку №372 кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) списується установами щокварталу.

Варто зауважити, основними нормативними документами, регулюючими процес відображення в обліку операцій за зобов'язаннями є НП(С)БОДС 128 та Порядок №372, що створює певні незручності.

З огляду на це, варто розширити НП(С)БОДС 128 розділом III. Бухгалтерський облік зобов'язань, відповідно розділ III Розкриття інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності змінити на розділ IV.

Важливим в системі обліку та контролю сучасного стану зобов'язань етапом є налагоджений процес проведення інвентаризації зобов'язань в ЗВО, який регулюється Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 ^[262] (далі – Положення №879).

З метою визначення поточного стану кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, інвентаризацію проводять щоквартально. Під час інвентаризації зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. Водночас здійснюється перевірка повноти відображення зобов'язань.

Інвентаризацію зобов'язань може здійснювати як окремо створена комісія, так і інвентаризаційна комісія при проведенні інвентаризації. Окремо створювати комісію для інвентаризації зобов'язань є недоречним, тому інвентаризацію активів, капіталу та зобов'язань має проводити єдина створена інвентаризаційна комісія, затверджена наказом керівника.

За результатами перевірки комісія складає акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання.

До Акту інвентаризації розрахунків додається:

²⁶² Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

- довідка кредиторську заборгованість, термін позовної давності якої минув, із зазначенням винних осіб, котрі не вжили заходів щодо вчасного погашення заборгованості;

- реквізити кредиторів (їх назви й адреси, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості).

Після оформлення акту довідки передаються на затвердження керівнику установи.

Розпорядники коштів нижчого рівня передають за відомчою підпорядкованістю затверджений акт установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання. Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис.

При списанні кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями в ЗВО проводиться за наказом керівника установи, із одночасним інформуванням про списання такої заборгованості вищу за рівнем установу.

Щодо відображення таких операцій в обліку, слід керуватися Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої наказом Мінфіну від 29.12.2015 № 1219 ^[263] (далі – Типова кореспонденція).

Відповідно до п. 6.5 Типової кореспонденції списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, показують за кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису». Тобто на суму списаної кредиторської заборгованості збільшується результат виконання кошторису попередніх звітних періодів.

Залишається питання щодо відображення в обліку кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув ЗВО, що перебувають на території проведення АТО.

²⁶³ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Find>.

Варто зазначити, що на момент визнання зобов'язань перед кредиторами, які наразі перебувають на території проведення АТО, ймовірність їх погашення існувала. Та оскільки на території проведення АТО настали обставини непереборної сили (форс-мажор), то протягом терміну дії Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» від 02.09.2014 № 1669-VII (далі – Закон № 1669) [264] можливість їх погашення тимчасово відсутня.

Єдиним належним та достатнім документом, що підтверджує настання обставин непереборної сили, що мали місце на території проведення АТО, як підстави для звільнення від відповідальності за невиконання (неналежне виконання) зобов'язань, є сертифікат Торгово-промислової палати України (ст. 10 Закону № 1669).

Тобто в установи, що має сертифікат Торгово-промислової палати України, є підстави визнати такі зобов'язання непередбаченими зобов'язаннями. Адже виникли вони внаслідок минулих подій, а їх існування буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими бюджетна установа як суб'єкт державного сектору не має повного контролю.

Відповідно до п. 6 розділу II НП(с)БОДС 128 визначено, що зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є непередбаченим зобов'язанням і суб'єктом державного сектору не визнається. Відображають такі непередбачені зобов'язання на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення.

Для обліку інформації про наявність непередбачених зобов'язань використовується субрахунок 053 «Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів» відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Разом з тим, варто зазначити, відповідно п.8 Положення № 879, установи, що перебувають на території проведення АТО (або їх структурні підрозділи (відокремлене майно) перебувають на зазначених територіях), можуть проводити

²⁶⁴ Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції: закон України від 02.09.2014 № 1669-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18>.

інвентаризацію тільки тоді, коли стане можливим забезпечити безпечний та безперешкодний доступ уповноважених осіб до первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання.

Про це йдеться в Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою КМУ від 28.02.2000 № 419 (далі – Порядку №419), в п. 12 зазначено зобов'язання, які не можуть бути документально підтверджені у зв'язку з відсутністю доступу до відповідних первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, відображається за даними бухгалтерського обліку [265].

З огляду на те, що всі первинні документи бюджетної установи, які підтверджують кредиторську заборгованість, залишилися на території проведення АТО, провести інвентаризацію буде можливо станом на 01 число місяця, що настане за місяцем, у якому зникнуть перешкоди доступу до них. І лише потім відобразатиме результати інвентаризації в бухгалтерському обліку відповідного звітного періоду.

Тож попри те, що кредиторська заборгованість, не відповідає критеріям визнання зобов'язанням і має ознаки непередбаченого зобов'язання, бюджетна установа має обліковувати таку кредиторську заборгованість на балансі. А у фінансовій та бюджетній звітності – відображати за даними бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи, варто уточнити в Методичних рекомендаціях, що кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за зобов'язаннями в установах, що перебувають на території проведення АТО, залишаються на балансі бюджетних установ.

Зокрема, зобов'язання, які мають сертифікат Торгово-промислової палати України, який засвідчує неналежне виконання зобов'язань, мають визнаватись як непередбачені зобов'язання та обліковуватись на субрахунку 053 «Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів».

Одним із основних видів зобов'язань ЗВО є доходи майбутніх періодів, які займають 80 – 90% від загальної суми балансу.

²⁶⁵ Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

Методичні підходи обліку доходів майбутніх періодів досліджувались Н. І. Сушко [266], якою встановлено, що у міжнародній обліковій практиці доходи майбутніх періодів є відстроченим доходом, тобто складовою зобов'язань.

Аналогічно відповідно до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» доходи майбутніх періодів відображаються у складі зобов'язань.

Для обліку й узагальнення інформації щодо доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах Планом рахунків № 1203 призначено субрахунок 6911 «Доходи майбутніх періодів», на якому обліковуються: зобов'язання за сумами передплати за навчання, за проживання в гуртожитку; авансові платежі за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, які визнаються; абонентна плата за користування засобами зв'язку; заборгованість за енергосервісом, тощо.

Слід підкреслити, що йдеться про власні надходження бюджетних установ, які отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету (ч. 4 ст. 13 БКУ).

Операції за доходами майбутніх періодів оформляються з використанням рахунків, платіжних доручень, актів, накладних, квитанцій, договорів, чеків, патентів, авансових звітів, прибуткових та видаткових касових ордерів, розрахунків бухгалтерії тощо [267].

Відповідно до п.9.12, 9.13 Типової кореспонденції визначено бухгалтерські проведення щодо визнання надходжень, які включаються до доходів у майбутніх звітних періодах та поетапне їх визнання доходами звітного періоду.

Механізм відображення в обліку доходів майбутніх періодів передбачає реєстрацію одержання (формування) доходів майбутніх періодів та відображення їх в облікових та аналітичних регістрах, синтетичних та аналітичних рахунках, та закінчення періоду визнання майбутніх періодів, які списуються на рахунки доходів звітного періоду.

²⁶⁶ Сушко Н.І. Підходи до обліку доходів та витрат майбутніх періодів. Баланс-Бюджет. 2016. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Podxody-k-uchetu-doxodov-i-rashodov-budushhix-periodov>.

²⁶⁷ Сушко Н.І. Підходи до обліку доходів та витрат майбутніх періодів. Баланс-Бюджет. 2016. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Podxody-k-uchetu-doxodov-i-rashodov-budushhix-periodov>.

Однак, виникають ситуації коли помилково доходи звітнього періоду визнано доходами майбутніх періодів, і навпаки. Такі помилки встановлюються інвентаризаційною комісією. Інвентаризація доходів майбутніх періодів здійснюється аналогічно порядку інвентаризації зобов'язань, який описано вище.

Зауважимо, якщо за результатами проведеної інвентаризації встановлено розбіжності між даними обліку та фактичними даними інвентаризації, то в обліку варто зробити відповідні коригування доходів майбутніх періодів. Отже, доходи, які відображені на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» виявилися доходами звітнього періоду, такі доходи списуються із субрахунка 6911 та включаються до складу відповідних доходів, в обліку така операція відображається бухгалтерським проведенням:

дебет субрахунка 6911

кредит субрахунка рахунків 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»; 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»; 72 «Доходи від продажу активів»; 73 «Фінансові доходи»; 74 «Інші доходи за обмінними операціями»; 75 «Доходи за необмінними операціями».

Якщо доходи, помилково списані на доходи звітнього періоду, але виявилися доходами майбутніх періодів, в обліку такі доходи списуються методом «сторно» і відносяться на рахунок 6911 за таким бухгалтерським проведенням:

дебет субрахунка рахунків 21 «Поточна дебіторська заборгованість»; 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти»; 23 «Грошові кошти на рахунках»;

кредит субрахунка рахунків 70-75 методом «сторно»;

дебет субрахунка рахунків 21, 22, 23;

кредит субрахунка 6911.

Аналогічно, за результатами перевірки комісія складає акт інвентаризації, в якому зазначається сума доходів майбутніх періодів.

ЗВО як розпорядники коштів держбюджету, відповідно до законодавства надають платні освітні послуги та отримують плату за них. Умови надання таких послуг регулюються договором між навчальним закладом та фізичною особою, яка замовляє для себе або іншої особи освітню послугу і бере на себе фінансові зобов'язання щодо її оплати.

Саме умовами договору передбачається термін (період) сплати платежів. Договір на навчання укладається на весь строк навчання для здобуття відповідного ступеня вищої освіти – на 4 роки. Умовами договору відповідно до ч. 6 ст. 73 Закону від 10.07.14. р. № 1556-VII «Про вищу освіту» передбачено щосеместрову оплату за навчання (двічі на навчальний рік) [268].

Тому, при оплаті за навчання авансом за навчальний рік, за умовами договору, де терміном (періодом) сплати платежів визначено семестр, в обліку оплату за перший семестр ЗВО мають відображати на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», а аванс за другий семестр, на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

В ЗВО одним із основних видів власних надходжень є оплата за проживання студентів, аспірантів, докторантів у гуртожитку, де зазвичай за умовами договору термін (період) сплати платежів встановлено 10 місяців. Однак існують поодинокі випадки, коли за проживання сплачують за 12 місяців і більше.

У зв'язку з цим, потрібно уточнити, що платежі за перші 10 місяців визнаються доходами звітного періоду та обліковуються на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», оплата за проживання проведена більше як за 10 місяців, визнається доходами майбутніх періодів та відображається на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

Також, ЗВО отримують авансові платежі за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, на підставі укладеного договору між навчальним закладом та юридичною особою. Зокрема, в договорі сторони повинні прописувати розмір плати за користування майном та періодичність орендних платежів. Якщо цього уточнення не зробили, плату за користування майном вносять щомісячно.

При відображенні в обліку авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, де термін (період) сплати платежів визначено місяць, оплату за перший місяць ЗВО повинні відображати на субрахунках доходів звітного періоду, а суму внесених авансових платежів за наступні місяці відображати на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

²⁶⁸ Про вищу освіту: закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

Таким чином, виникає необхідність уточнити в Методичних рекомендаціях особливості обліку господарських операцій ЗВО, пов'язаних із доходами майбутніх періодів, а саме:

- при оплаті за навчання авансом за навчальний рік, за умовами договору, де терміном (періодом) сплати платежів визначено семестр, в обліку оплату за перший семестр ЗВО мають відображати на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», а сума за другий семестр відображається на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів»;

- при оплаті за проживання в гуртожитку, за умовами договору термін (період) сплати платежів встановлено 10 місяців, платежі визнаються доходами звітного періоду та обліковуються на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». При сплаті за проживання більше як за 10 місяців, оплата яких визнається доходами майбутніх періодів та відображається на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів»;

- при сплаті авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, за умовами договору термін (період) сплати платежів встановлено один місяць, оплата за перший місяць відображається на субрахунках доходів звітного періоду, зокрема платежі за наступні місяці відображаються на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

Зауважимо, що інформація за доходами майбутніх періодів розкривається у фінансовій та бюджетній звітності, а саме:

- розділ IV форми 1-дс «Баланс», де відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах;

- складі відповідних граф Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м).

У зв'язку з цим, важливим є ведення аналітичного обліку доходів майбутніх періодів за такими параметрами, окремо за їх видами та термінами (періодом) сплати платежів. Зокрема, аналогічно формі аналітичного рахунка зобов'язань, аналітика за доходами майбутніх періодів має включати одну важливою складовою - термін (період) сплати платежів.

Тож, аналітичний рахунок до субрахунка 6911 «Доходи майбутніх періодів» наведена в таблиці Х.2 додатку Х.

Підсумовуючи, аналітичний рахунок до субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» включає такі параметри: предмет зобов'язання, назви контрагентів за укладеними договорами, джерело фінансування, програма (КПКВК), вид видатків (КЕКВ), спосіб отримання, термін (період) сплати платежів.

Таким чином, використання запропонованих аналітичних рахунків для обліку зобов'язань, зокрема довгострокової та поточної заборгованості, доходів майбутніх періодів, дозволить працівникам бухгалтерської служби оперативно використовувати інформацію щодо поточного стану зобов'язань, систематизувати порядок заповненням облікових та аналітичних реєстрів та оперативно і якісно формувати статті за зобов'язаннями у фінансовій та бюджетній звітності за умови наявності потужного програмного забезпечення.

За результатами дослідження вперше розроблено розділ до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти (додаток Ц), який визначає особливості обліку зобов'язань ЗВО. У розділі визначено порядок визнання та оцінка зобов'язання; методологічні основи бухгалтерського та аналітичного обліку зобов'язань, розроблено форми аналітичних рахунків; визначено порядок проведення інвентаризації зобов'язань, строк позовної давності якої минув та особливості їх списання; уточнено особливості обліку кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув ЗВО, які знаходяться на тимчасово окупованій території АРК та території проведення АТО; визначені підходи щодо розкриття інформації про зобов'язання у бюджетній та фінансовій звітності та примітках до неї.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

3.1 Особливості обліку доходів закладів вищої освіти відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи»

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, основною метою якої є перегляд вітчизняних облікових положень та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності зі створенням уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення, на етапах оцінки свого завершення [²⁶⁹].

Бухгалтерський облік використання бюджетних коштів – одна з найбільш важливих складових в державному секторі України, оскільки здійснює контроль за наявністю та рухом бюджетних коштів, систематичний облік виконання кошторисів, що є запорукою вирішення поставлених на урядовому рівні програмних соціально-економічних питань.

На жаль, проблемними питаннями залишаються сьогодні уніфікація підходів до обліку доходів та видатків бюджетних установ: бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ ведеться за методом нарахування, що передбачає визнання операції та події в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів). Разом з тим, у фінансовій звітності оприлюднюються показники за касовим та фактичним методами одночасно.

Найбільш специфічним та трудомістким об'єктом обліку за контролем, рухом та наявністю бюджетних коштів та власних надходжень залишається бухгалтерський облік доходів в бюджетних установах. Він виконує низку основних функцій, основними з яких є управлінська, контрольна та інформаційна.

²⁶⁹ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/lavs/show/34-2007-п>.

Отже, доходи державних закладів вищої освіти (ЗВО) як об'єкти обліку потребують детального опрацювання з точки зору методики та організації бухгалтерського обліку.

Дослідження зазначених питань, організація аналізу діяльності бюджетних установ (в т.ч. ЗВО) знайшли відображення в наукових працях багатьох українських вчених: П. Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця, Л. О. Гуцайлюк, Р. Т. Джоги, О. О. Дорошенко, С. В. Свірко, Т. В. Канєвої, Ю. С. Рудченка та ін.

Вчені стверджують, що бухгалтерський облік в бюджетних установах не є досконалим, вимагає подальших досліджень на етапах реформування з урахуванням міжнародної нормативної бази обліку діяльності урядових структур (а саме – Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора), особливостей фінансування бюджетних установ в Україні.

В Україні зростає інтерес вчених до теоретичних і практичних проблем визнання та оцінки доходів, методики реєстрації господарських операцій, що їх формують, на рахунках бухгалтерського обліку. Різним аспектам модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі (в тому числі стосовно доходів) присвячено праці вітчизняних вчених Т. І. Єфименко, Є. В. Калюги, О. О. Канцурова, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, Л. Г. Ловінської та ін.

Впровадження нових стандартів у облікову практику ЗВО потребує поглибленого наукового аналізу з точки зору результативності їх застосування, раціональної імплементації міжнародних облікових принципів.

Для кращого розуміння сутності національних положень, які визначають правила обліку доходів та їх зіставність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку наведена у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Зіставність національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору

НП(С)БОДС	МСБОДС
124 «Доходи»	МСБОДС 9 – Дохід від операцій обміну МСБОДС 23 – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)

Складено за:^[270].

²⁷⁰ Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Незважаючи на те, що національний стандарт обліку доходів бюджетних установ розроблявся на базі відповідних міжнародних стандартів, таких як МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [271] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [272], певні відмінності між ними існують:

- за міжнародною практикою облік доходів суб'єктів державного сектору ведеться із застосуванням двох стандартів, тоді як національний стандарт поєднує у собі відомості з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями;

- із введенням у дію НП(С)БОДС 124 «Доходи» [273]: застосовується нова термінологія («доходи від обмінних операцій», «доходи від необмінних операцій»); відбулось розширення складу доходів державного сектору; уточнено критерії визнання кожного з видів доходів; деталізовано розкриття оцінки доходів державного сектору.

До цього зазначені питання не знаходили відображення у жодному законодавчому акті для бюджетних установ.

В більшості, НП(С)БОДС 124 «Доходи» розкриває методику обліку доходів за обмінними операціями, тому доречно зупинитись детальніше на співставленні принципів обліку в міжнародній та вітчизняній практиці (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Порівняльна характеристика МСБОДС 9 та НП(С)БОДС 124

№ з/п	Ознака	МСБОДС 9 «Дохід від обмінних операцій» [274]	НП(С)БОДС 124 «Доходи» [275]
1	Сфера застосування	Стандарт застосовують суб'єкти, що займаються складанням та поданням фінансової звітності за методом нарахування.	Стандарт застосовується суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі.
		Норми цього стандарту розповсюджуються на доходи,	Норми цього стандарту розповсюджуються на доходи, що

державного сектору України. Фінанси України. 2012. № 7. С. 84-100.

²⁷¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 9 – Дохід від операцій обміну. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81055/9a.pdf>.

²⁷² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 23 - Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти). URL: http://195.78.68.18/minfin/document/265672/23_final.pdf.

²⁷³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

²⁷⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 9 – Дохід від операцій обміну. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81055/9a.pdf>.

²⁷⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

№ з/п	Ознака	МСБОДС 9 «Дохід від обмінних операцій» [274]	НП(С)БОДС 124 «Доходи» [275]
		що виникли в результаті обмінних операцій.	виникли в результаті обмінних та необмінних операцій.
2	Склад доходів від обмінних операцій	До складу доходів від обмінних операцій входять доходи від надання послуг, продажу товарів, використання іншими сторонами активів установи, що приносять відсотки, роялті та дивіденди.	До складу доходів від обмінних операцій входять: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг, продажу нерухомого майна; доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.
3	Метод визначення доходів від обмінних операцій	Для обліку доходів від обмінних операцій використовується метод нарахування.	Відповідно до Стандарту в обліку доходи від обмінних операцій можуть відображатися в момент їх здійснення (метод нарахування), а операції, що пов'язані з фінансуванням бюджетної установи – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (касовий метод).

Складено авторами

За НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» доходи - збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника). Специфіка економічної сутності доходів бюджетних установ обумовлена джерелами їх надходження.

В. І. Лемішовський стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно [276]. В свою чергу, проф С. В. Свірко відзначає, що доходи бюджетних установ – це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [277].

Дещо інше поняття доходів наведено в МСБОДС 9: доходи – валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників (щодо чистих активів (Net

²⁷⁶ Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т "Львівська політехніка" ; ред. В.І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.

²⁷⁷ Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація [Текст] : монографія / С.В. Свірко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.

tangible assets) – це матеріальні активи підприємства за вирахуванням його поточних зобов'язань, в яких не включені нематеріальні активи, фінансові активи, а з боку зобов'язань – борги, за яким термін погашення настає не в наступному фінансовому році).

При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу.

Згідно МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» у Звіті про фінансові результати висвітлюються доходи за детальною класифікацією: доходи поділяються за джерелами надходження в результаті проведення обмінних та необмінних операцій, чого не містить Звіт про результати фінансової діяльності бюджетних установ України.

Сьогодні залишається невідповідністю міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектора облік фінансування з бюджету – доходи визнаються *в періоді отримання*.

За МСБОДС оцінка доходу суб'єктів державного сектора – це оцінка отриманих в процесі відповідної операції активів. Матеріальні, грошові та нематеріальні ресурси визнаються активами, якщо вони задовольняють критерії визнання активу – мають достовірну оцінку, суб'єкт має право власності (контроль, ризики управління), забезпечують в процесі використання надходження економічних вигод.

Згідно з МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти)», МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» дохід – валові надходження економічних вигод чи потенціалу корисності, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому, дохід суб'єктів державного сектора слід оцінювати за справедливою вартістю: сумою, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами на дату придбання активу від необмінних операцій. Суб'єкт державного сектора

визнає актив, що виникає за необхідною операцією тоді, коли виконуються всі вищезазначені умови визнання.

Проведені дослідження, результати яких апробовані у монографії, дозволили зробити висновок про те, що класифікація в бухгалтерському обліку доходів від обмінних операцій, унормована у п. 1.1 розділу II НП(С)БОДС 124 «Доходи», не узгоджується з вимогами стандарту IPSAS 9 «Доходи від обмінних операцій»

[²⁷⁸, с. 251]. Мова йде про бюджетні асигнування, які включені до складу доходів від обмінних операцій.

Отримання розпорядниками коштів бюджетів відповідних асигнувань для виконання функцій держави не ототожнюється відповідно до бюджетного законодавства з операціями продажу/ придбання активів у обмін на грошові кошти, як передбачає значення терміну «обмінна операція». Відповідно існують певні питання, які потребують вирішення на законодавчому рівні.

Принципи визнання доходів для суб'єктів державного сектора в міжнародній та вітчизняній практиках практично не мають відмінностей (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Принципи визнання доходів в міжнародній та вітчизняній практиках обліку діяльності суб'єктів державного сектора

№ з/п	Класифікація доходів	Умови визнання доходу
		МСБОДС 9, 23; НПСБОДС 124
<i>від обмінних операцій</i>		
1	бюджетне асигнування	а) при визнанні відповідно понесених витрат, пов'язаних з основною діяльністю; б) за фактом одержання активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю
2	доходи від надання послуг*	виходячи зі ступеня завершеності операції
3	доходи від продажу *	при передачі права власності (за умови достовірного визначення доходів)
4	доходи від відсотків, роялті та дивідендів	відсотки - визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать
		роялті - за принципом нарахування
		дивіденди - у періоді прийняття рішення про їх виплату

²⁷⁸ Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст / за ред. Т. І. Єфіменко: ДНУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. 496 с.

№ з/п	Класифікація доходів	Умови визнання доходу
		МСБОДС 9, 23; НПСБОДС 124
5	інші доходи від обмінних операцій	доходи від курсових різниць - визнаються доходом на дату балансу та на дату операції
		доходи від реалізації активів - в періоді передачі власності
<i>від необмінних операцій</i>		
6	податкові надходження	на дату настання податкової події
7	неподаткові надходження	в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням
8	трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи для виконання цільових заходів	
9	надходження до державних цільових фондів	в міру їх одержання

*Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

За МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти)» необмінна операція трактується більш деталізовано: під час здійснення необмінної операції один суб'єкт державного сектору (до яких відносяться державні ЗВО) отримує ресурси від іншого суб'єкта господарювання, не компенсуючи їх вартість, або передає ресурси іншому суб'єкту державного сектору, не отримуючи приблизно рівноцінної компенсації.

Джерелами доходів від необмінних операцій є податки і трансферти (рисунок 3.1).

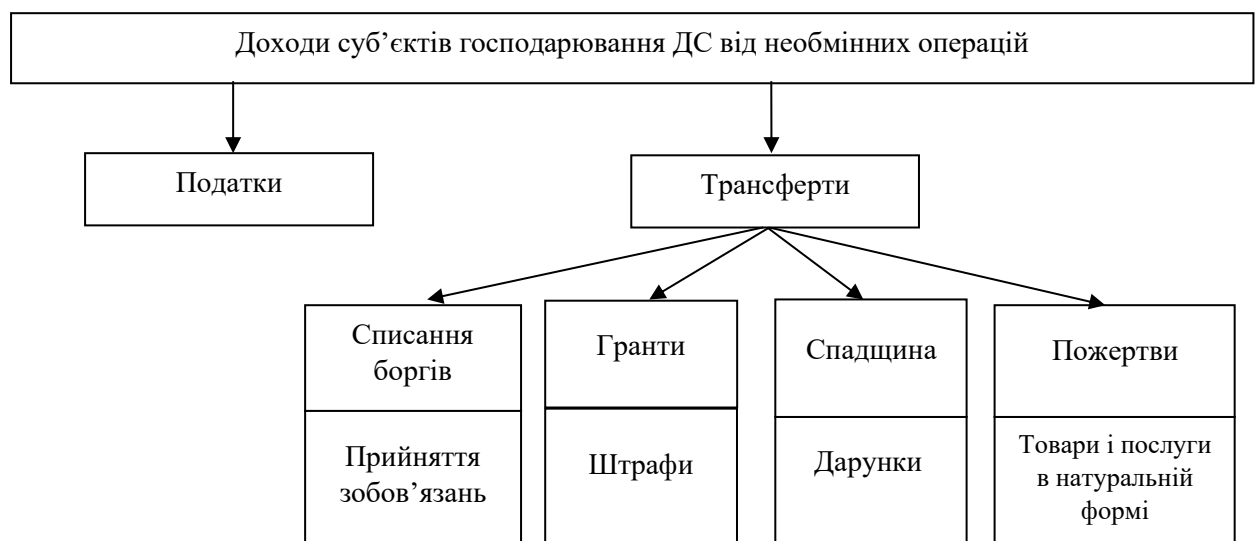


Рисунок 3.1 – Доходи суб'єктів ДС від необмінних операцій

Стандарт розглядає стягнення податків до і після настання податкової події:

1) ресурси, що виникають в результаті стягнення податків, відповідають визначенню активу, коли суб'єкт ДС контролює ресурси, якщо податкова подія *минула*, та очікує отримати від цих ресурсів майбутні економічні вигоди чи потенціал корисності.

2) податки, отримані *до настання* податкової події, визнаються активом та зобов'язанням (авансовими надходженнями), оскільки подія, що приводить до виникнення права суб'єкта на податки, не відбулася, і критерії визнання доходу від податків не задоволені (незважаючи на те, що суб'єкт господарювання все ж отримав ресурси). Облік таких операцій:

Дт «кошти» - Кт «зобов'язання» – авансовий перерахунок податку;

Дт «зобов'язання» - Кт «доходи від податків» – визнання доходу після настання податкової події.

Якщо між податковою подією та збором податків є розрив у часі, суб'єкт ДС може достовірно оцінити активи, що виникають в результаті податкових операцій, використовуючи статистичні моделі (що характерно виключно для міжнародної облікової практики).

Податковий дохід слід збільшити на суму будь-яких витрат, сплачених урядом через податкову систему (наприклад, уряд може сплатити частину внесків на страхування здоров'я, заохочуючи оформлення такої страховки):

Дт «кошти» - Кт «дохід від податків» – сума доходу з урахуванням витрат, сплачених через податкову систему.

До доходу від податків не додають суму податкових пільг.

Трансферти в міжнародній бюджетній системі включають гранти, списання боргів та прийняття зобов'язань, штрафи, спадщину, дарунки, пожертви та товари і послуги в натуральній формі. Міжнародна облікова практика передбачає облік передачі різних активів: запасів, грошових коштів, основних засобів та інших необоротних активів.

Міжнародний стандарт регламентує аналіз усіх застережень в угодах про передачу (трансферт) з метою визначення, чи виникає в нього зобов'язання у разі прийняття ресурсів. Якщо угодою передбачено, що одержувач має надати в обмін

на ресурс приблизно рівноцінну компенсацію - угода є договором про операцію обміну, яку слід розглядати згідно з МСБОДС 9.

Не є трансфертами: внески власників, списання контролюючим суб'єктом господарювання боргу повністю контрольованого ним суб'єкта тощо.

Умови визнання доходу у зв'язку з **списанням боргу**: минулий борг перестає відповідати визначенню зобов'язання або задовольняти критеріям визнання зобов'язанням (якщо списання боргу не задовольняє критеріям внеску власників). Облік списання:

Дт «боргове зобов'язання» - Кт «дохід від трансфертів».

Як правило, справедлива вартість доходу, що виникає в результаті списання боргу, дорівнює балансовій вартості списаного боргу.

Штрафи – це економічні вигоди чи потенціал корисності, що отримано або підлягає отриманню суб'єктом ДС від фізичної або юридичної особи згідно з рішенням суду чи іншого правоохоронного органу, внаслідок порушення нею законодавчих чи нормативних вимог.

Облік доходів суб'єктів господарювання ДС, пов'язаних з штрафами:

Дт «штраф до отримання» - Кт «дохід від трансфертів» – нарахований штраф, що підлягає отриманню суб'єктом господарювання ДС;

Дт «кошти» - Кт «дохід від трансфертів» – отримані штрафні суми.

Спадщина – це трансферт, здійснений згідно з заповітом небіжчика. Якщо заповіт оскаржується, це впливає на ймовірність отримання суб'єктом ДС активів.

Спадщина оцінюється за справедливою вартістю отриманих ресурсів або таких, що підлягають отриманню.

Дт «актив (активи, що підлягають отриманню)» - Кт «дохід від трансфертів» – вартість спадщини, що отримана (підлягає отриманню) суб'єктом ДС.

Дарунки та пожертви – це добровільні трансферти активів, включаючи грошові кошти та інші монетарні активи, товари та послуги в натуральній формі, які один суб'єкт господарювання надає іншому (як правило, без застережень).

У разі надання дарунків та пожертв в натуральній формі передача права власності відбувається одночасно. Отримані дарунки та пожертви визнаються

активами під час отримання або у разі наявності зобов'язуючої домовленості їх отримати.

Якщо активи отримуються без умов, то відразу визнається дохід:

Дт «активи» - Кт «дохід від трансфертів».

Якщо дарунки та пожертви в натуральній формі отримуються з певними умовами, то визнається зобов'язання:

Дт «активи» - Кт «зобов'язання»

Зобов'язання зменшується і визнається дохід, коли такі умови виконано:

Дт «зобов'язання» - Кт «дохід від трансфертів».

При первісному визнанні дарунки та пожертви оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату придбання, що визначається на основі цін аналогічних товарів чи послуг на активному ринку або в результаті проведення оцінки. Оцінка вартості активу виконується оцінювачем, який має відповідну визнану професійну кваліфікацію.

Товари та послуги в натуральній формі – це товари/послуги, які надаються фізичними особами суб'єктам ДС в результаті необмінної операції. Такі послуги відповідають визначенню активу, однак ці активи *негайно* споживаються. Як правило, суб'єкт господарювання ДС визнає витрати, пов'язані із споживання послуг в натуральній формі:

Дт «витрати» - Кт «дохід від трансфертів».

Послуги в натуральній формі також можна використовувати для створення активу. В цьому випадку сума, визнана у зв'язку з послугами в натуральній формі, включається до витрат на створення активу.

Суб'єкти ДС можуть бути одержувачами активів (товарів, послуг) в натуральній формі на громадських або платних засадах за програмами (соціальними, екологічними, економічними тощо), наприклад: технічна допомога урядів інших країн чи міжнародних організацій; виконання громадських робіт особами, засудженими за скоєння злочинів та ін.

Суб'єкт ДС може, але *не зобов'язаний визнавати послуги в натуральній формі доходом та активом*. Послуги в натуральній формі не відповідають визначенню активу в наступних випадках: суб'єкт не має достатнього контролю

над послугами, що надаються; суб'єкт має контроль над послугами в натуральній формі, але не може достовірно їх оцінити.

Цікаві облікові підходи міжнародних стандартів до обліку *обіцяної пожертви* - передачі активів одержувачу, яка не може бути виконана примусово. Обіцяна пожертва не відповідає визначенню активу, оскільки одержувач не може контролювати доступ особи, що передає ресурс, до майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності, втіленому в обіцяному майні.

Суб'єкти ДС не визнають обіцяне майно активами чи доходом:

Дт «ресурси» - Кт «зобов'язання» - передача обіцяної пожертви.

Якщо ж обіцяне майно передається одержувачу з відповідною передачею права власності (контролю та ризиків), визнається дохід:

Дт «активи» - Кт «доходи від трансфертів».

Відповідно до МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”, обіцяна пожертва може розкриватися також як умовний актив.

Особливої уваги потребують авансові надходження трансфертів. Коли суб'єкт державного сектора отримує ресурси до того, як домовленість про передачу (трансферт) стає зобов'язуючою, ресурси визнаються активом, якщо вони відповідають визначенню активу та задовольняють критеріям визнання активу:

Дт «активи» - Кт «зобов'язання».

Коли відбувається подія та всі інші умови за угодою виконані, погашається зобов'язання та визнається дохід:

Дт «зобов'язання» - Кт «дохід від трансфертів».

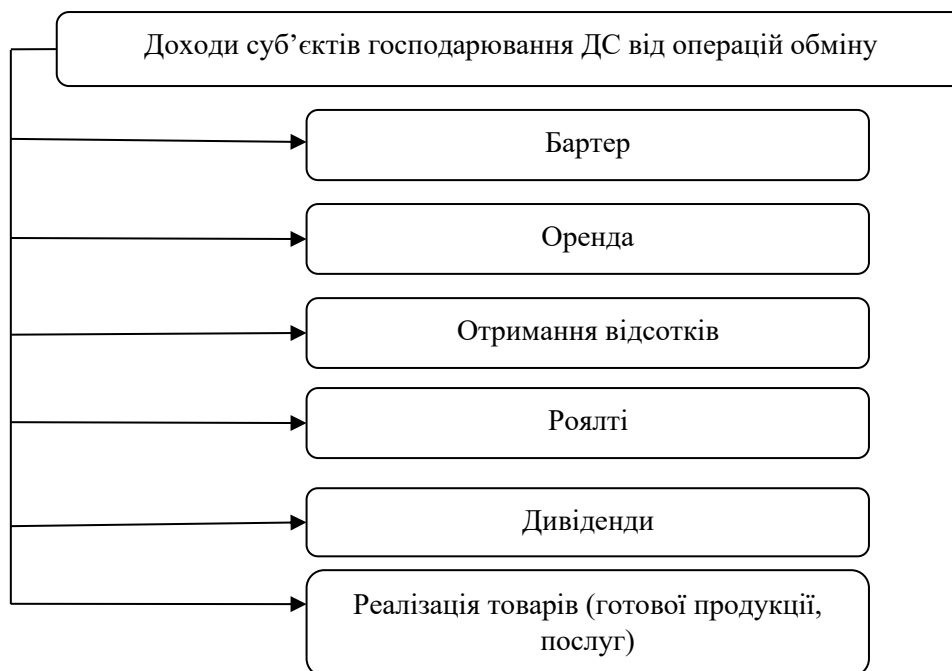
Відповідно до МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» операція обміну являє собою операцію, у результаті проведення якої суб'єкт державного сектора отримує активи/послуги або погасив зобов'язання і безпосередньо дає приблизно рівну вартість цінностей (головним чином у формі товарів, послуг або використання активів) іншій стороні в обмін [279].

Джерела доходів від операцій обміну наведено на рисунку 3.2.

²⁷⁹ Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т "Львівська політехніка" ; ред. В.І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтеллект-Захід, 2008. – 1120 с.

Міжнародна практика обліку передбачає обмінні операції як результат реалізації суб'єктом ДС товарів (робіт, послуг), а також в результаті передачі в користування (використання) іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди.

Як і за необмінними операціями, дохід від обмінних операцій – це валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього



надходження, а не в результаті внесків власників.

Рисунок 3.2 – Доходи суб'єктів ДС від операцій обміну

Стандарт акцентує увагу: дохід включає тільки валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності, які отримані та підлягають отриманню суб'єктом господарювання *на його власний рахунок*. Так, суми, зібрані суб'єктом господарювання як представником органу державної влади або від імені третіх сторін (наприклад, збір платежів за телефони та електроенергію поштою за дорученням суб'єктів господарювання, що надають ці послуги), не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань.

Відтак, вони виключаються з доходу. Облік зазначених операцій:

Дт «кошти» - Кт «суми за дорученням» – зарахування зібраних коштів суб'єктом господарювання ДС;

Дт «суми за дорученням» - Кт «кошти» – перерахунок зібраних коштів органу державної влади.

Також не відповідають визначенню доходів фінансові надходження, зокрема позики: вони спричиняють однакові зміни як в активах, так і зобов'язаннях; не впливають на чисті активи / власний капітал (останні прямо відображаються у звіті про фінансовий стан та додаються до залишків активів і зобов'язань).

Облік фінансових надходжень:

Дт «кошти» - Кт «позики» – отримано позику.

Основною проблемою в обліку доходу є визначення того, коли визнавати дохід. МСБОДС регламентує *визнання доходу у випадку виконання наступних умов:*

- існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності для суб'єкта ДС;
- ці вигоди можна достовірно оцінити;
- суб'єкту передано право власності на отримані активи (ризика, управління, контроль).

МСБОДС 9 розглядає визнання доходу окремо за операціями бартеру, оренди, отримання відсотків, роялті та дивідендів, реалізації товарів (готової продукції, послуг).

У разі, якщо результат операцію, яка передбачає *надання послуг*, можна достовірно оцінити, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, що існує на звітну дату.

Разом з тим, результат операції достовірно оцінюється при умові: можна визначити суму доходу; існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією; підлягає оцінці етап завершеності операції на звітну дату; можна

точно визначити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення.

Слід зауважити, що визнання доходу шляхом посилання на етап завершеності операції, яке називають методом поетапного виконання, пов'язано з тим, що дохід має бути визнаним в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги. Крім того, відповідно до принципу обачності (який в чинній редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» відсутній) дохід визнається, коли існує ймовірність надходження суб'єкту господарювання економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією.

Етап завершеності операції визначається різними способами, а саме шляхом: огляду виконаної роботи, визначення обсягу вже наданих послуг у загальному обсязі послуг запланованих та визначених до надання, підрахунку питомої ваги витрат, понесених на певну дату, в попередньо оцінених загальних витратах на операцію. Сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають послуги, виконані на цю саму дату. Саме ці витрати включаються до попередньо оцінених загальних витрат на операції.

Якщо результат операції, що передбачає надання послуг, неможливо оцінити достовірно, дохід має визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнано витрати, що підлягають відшкодуванню (в іншому випадку він не визнається, а понесені видатки визнаються як витрати).

За результатами *реалізації товарів* дохід визнається при одночасному виконанні умов:

- суб'єкт передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари;
- суб'єкт не зберігає постійної участі в управлінні на рівні, пов'язаному з володінням, не має ефективного контролю за реалізованими товарами;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- ймовірно, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання;

-витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна визначити достовірно.

В деяких випадках передача ризиків та винагород від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння. Це однозначно не є продажем, дохід не визнається.

У випадку, якщо суб'єкт господарювання зберігає тільки незначний ризик від володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається (наприклад, продавець може зберігати юридичне право володіння на товари винятково з метою гарантії отримання заборгованої суми; продаж, який передбачає виплату компенсації в разі незадоволення покупцем отриманими товарами).

Тож основним нормативно-правовим актом, що визначає правила формування в бухгалтерському обліку розпорядниками бюджетних коштів в цілому та ЗВО зокрема інформації про доходи є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» (далі – НП(С)БОДС 124 «Доходи»), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [²⁸⁰].

Визначення доходів за НП(С)БОДС змістовно відповідає міжнародним стандартам: це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які ведуть до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника). Водночас стосовно доходів бюджету слід зазначити, що спостерігається невідповідність між визначенням їх у бюджетному законодавстві й нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку.

З огляду на те, що діяльність ЗВО здійснюється за рахунок бюджетних коштів, а порядок їх отримання і використання регулюється насамперед БКУ, то суттєвий вплив на формування нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності мають його положення.

З цієї метою проаналізуємо сучасні вимоги бюджетного законодавства та

²⁸⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

законодавства з питань обліку щодо змісту, класифікації доходів.

Так, БКУ містить термін «доходи бюджету», який визначається як «податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)» [281].

Водночас надходження бюджету в БКУ визначаються як «доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів» [282]. Тож поняття «надходження» ширше від «доходи».

Зауважимо, що класифікація доходів бюджету означає їх групування відповідно до джерел формування, визначених законодавчими актами. За чинними нормами ст. 9 БКУ доходи бюджету класифікуються за чотирма розділами [283]:

1) податкові надходження, якими визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні (місцеві) податки і збори (обов'язкові платежі);

2) неподаткові надходження – доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; інші неподаткові надходження;

3) доходи від операцій з капіталом;

4) трансферти – 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.

У статті 95 Конституції України визначено загальні основи формування бюджетної системи, відповідно до яких процес розподілу суспільного багатства

²⁸¹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

²⁸² Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

²⁸³ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

між населенням та регіонами має здійснюватися шляхом застосування таких принципів, як справедливість та неупередженість [284,285]. Це актуально також для розвитку ЗВО.

Навчальні заклади вищої освіти мають неприбутковий характер господарської діяльності. В основній меті їх діяльності лежить не отримання прибутку, а вирішення визначених державною політикою питань надання якісних освітніх послуг як одного з факторів соціально-економічного розвитку.

Процес надання нематеріальних послуг ЗВО є основним і відповідно найскладнішим видом діяльності, оскільки: характеризується досить високими матеріальними та фінансовими витратами, що виникають і накопичуються протягом року; витрати порівнюються за розмірами та цільовим спрямуванням з доходами (асигнуваннями), що не мають перевищувати попередньо затверджених кошторисом витрат, як і не повинні відхилятися від чіткої регламентації щодо їх цільового характеру.

Головними нормативно-правовими актами регулювання процесів організації обліку бюджетних установ, є Бюджетний кодекс України та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [286]. Не менш важливе значення в діяльності ЗВО має використання плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з його застосування, форм реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, типових кореспонденцій рахунків та інших нормативних актів регулювання обліку та звітності.

В основі методики та організації облікового процесу ЗВО - вимоги щодо дотримання принципів обліку та звітності:

- повного висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

²⁸⁴ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

²⁸⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затвержене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu15/>.

²⁸⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-142456-17>.

- автономності - кожний заклад розглядається як юридична особа, відокремлена від головних розпорядників;

- послідовності - постійне (з року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервності - оцінка активів та зобов'язань установи здійснюється, виходячи з припущення, що її діяльність буде тривати й надалі;

- нарахування - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій установи у її фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

- інших принципів, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для державного сектора.

Правильність обліку доходів забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію з наступних елементів:

- класифікація доходів бюджету;
- класифікація видатків (у тому числі кредитування за вирахуванням погашення) бюджету;
- класифікація фінансування бюджету;
- класифікація боргу [²⁸⁷].

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та під статті.

²⁸⁷ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

Усі доходи поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом та безоплатні перерахування (трансферти).

Доходи бюджету формуються головним чином за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб, платежів за використання природних ресурсів, державного мита, доходів від приватизації державного майна, ліцензійних зборів за право виробництва і продажу спиртних напоїв, надходжень від проведення лотерей, реалізації державних облігацій, іноземних та внутрішніх позик тощо [288].

Щодо власних надходжень бюджетних установ, то вони можуть отримуватися, відповідно до міжнародних стандартів, у формі доходів від необмінних операцій (податки, трансферти: списання боргів, прийняття зобов'язань, гранти, штрафи, спадщина, дарунки, пожертви, товари і послуги в натуральній формі) та операцій обміну (бартеру, оренди, отримання відсотків, роялті, дивідендів, реалізації товарів, готової продукції, послуг).

Для бухгалтера сьогодні важливе значення має економічна класифікація видатків, за кодами якої організовується аналітичний облік фактичних видатків ЗВО: зазначена класифікація дає змогу однаково обраховувати доходи і витрати діяльності закладу, складати звітність про фінансові результати, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і витрат, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці. Одночасно всі показники є фінансовими планами, обов'язковими для виконання на всіх рівнях управління.

Раціональність та цільове спрямування доходів та видатків бюджетних установ забезпечується через дотримання попередньо обґрунтованих статей кошторису доходів і видатків бюджетних установ.

Коди бюджетної класифікації за доходами бюджетів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [289].

Попри те законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) «доходи» визначаються як «збільшення

²⁸⁸ Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

²⁸⁹ Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>.

економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників» [290]. Отже, існують відмінності у сутності доходу за основними законами у бюджетному процесі та бухгалтерському обліку.

Водночас гармонізація МСБОДС із вітчизняним законодавством у сфері бухгалтерського обліку супроводжується зміною класифікаційних ознак, і, як наслідок, розширенням об'єктів обліку в ЗВО, зокрема. На користь цього свідчать норми, зокрема, НП(С)БОДС 124 «Доходи» і 135 «Витрати» [291], якими визначено класифікаційні групи доходів і витрат для бухгалтерського узагальнення інформації суб'єктами державного сектора. Тож для мети ведення бухгалтерського обліку за названими вище стандартами доходи і витрати класифікуються за операціями на: обмінні і необмінні, до складу яких включені їх певні групи. Відповідно ЗВО, які є розпорядниками коштів державного бюджету, як суб'єкти державного сектору починаючи з 1 січня 2017 року мають у обліку застосовувати положення названих стандартів [292, с. 65].

Водночас для групування та узагальнення інформації про доходи за класифікацією, визначеною національним стандартом, ЗВО застосовують відповідні рахунки, передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому Міністерством фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [293].

Дослідження Сушко Н. І. складу класів Плану рахунків, апробовані у монографіях, дали змогу зробити висновок, що на рівень субрахунків класу рахунків 7 «Доходи» винесено класифікацію доходів, визначену НП(С)БОДС 124 «Доходи», тобто доходи за обмінними і необмінними операціями [294 с. 267; 295,

²⁹⁰ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

²⁹¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

²⁹² Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. Фінанси України. 2018. № 4. С. 56-74.

²⁹³ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

²⁹⁴ Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст / за ред. Т. І. Єфименко; ДННУ «Акад. фін. управління». К., 2016. 496 с.

²⁹⁵ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та

с. 239–243].

В контексті обліку як доходів так і витрат доцільно розглянути значення термінів «необмінна операція» та «обмінна операція». Ці терміни вперше на законодавчому рівні були визначені у п. 4 розд. I НП(С)БОДС 124 «Доходи». Тож «необмінна операція» визначена як господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов, а «обмінна операція» - господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань, відповідно [296].

За результатами аналізу положень названого вище стандарту згруповано та узагальнено у таблиці 3.3 класифікацію доходів за обмінними і необмінними операціями, яка застосовується ЗВО для мети ведення обліку.

Таблиця 3.3 – Класифікація доходів ЗВО за НП(С)БОДС 124 «Доходи»

Підгрупи доходів	Склад підгруп
<i>Доходи від обмінних операцій</i>	
Бюджетне асигнування	Бюджетне асигнування (не деталізується)
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
Доходи від продажу	Доходи від операцій з капіталом, Доходи від продажу нерухомого майна
Доходи від відсотків, роялті та дивідендів	Кошти, що отримують вищі навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних коштів
Інші доходи від обмінних операцій	<i>Не деталізуються</i>
<i>Доходи від необмінних операцій</i>	
Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств	<i>Не деталізуються</i>
Зобов'язання, що не підлягають погашенню	<i>Не деталізуються</i>

Складено за:[297, с. 51, 298].

Як видно із таблиці 3.3 новими об'єктами обліку ЗВО стали доходи від обмінних і необмінних операцій. До доходів за обмінними операціями віднесені:

реформування. ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 366 с.

²⁹⁶ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

²⁹⁷ Сушко Н. І. Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції. Науковий журнал «ScienceRise». 2016. № 2/1(19). С. 47–54.

²⁹⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

бюджетне асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, а також інші доходи від обмінних операцій).

Наразі дискусійним залишається питання стосовно віднесення у стандарті бюджетних асигнувань до операцій обміну, оскільки отримання розпорядниками коштів державного й місцевих бюджетів відповідних асигнувань для виконання функцій держави або органу місцевого самоврядування не ототожнюється відповідно до бюджетного законодавства з операціями продажу/придбання активів у обмін на грошові кошти.

До доходів від необмінних операцій - трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, і зобов'язання, що не підлягають погашенню. Зауважимо, що до запровадження стандарту суми списаної бюджетними установами кредиторської заборгованості відповідно до законодавства (зобов'язання, що не підлягають погашенню) відображалися через зменшення заборгованості (дебет рахунку) та збільшення результату діяльності (кредит рахунку).

Особливості визнання та оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій узагальнено в додатку Ш.

Проведені дослідження бюджетного законодавства свідчать про особливості організації діяльності бюджетних установ. Зокрема, виконання кошторисів за загальним і спеціальним фондами здійснюється наростаючим підсумком із початку року, тобто ці установи мають забезпечити у процесі діяльності виконання цих вимог.

Зауважимо, що розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно БКУ та законом про Державний бюджет України на відповідний рік. За умови поділу у бюджетному періоді бюджету на фонди кошторис бюджетних установ, зокрема ЗВО, має містити інформацію за загальним і спеціальним фондами в частині доходів і витрат.

Крім того, НП(С)БОДС 124 визначив нові підходи щодо визнання у обліку бюджетними установами доходів від обмінних і необмінних операцій.

Так, дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження розпоряднику бюджетних коштів економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами (п. 2.2 розд. II).

Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю (п. 2.3 розд. II).

Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт);
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення (п. 2.4 розд. II).

Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови: 1) суб'єкт державного сектору передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом; 2) суб'єкт державного сектору не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом; 3) суму доходу можна достовірно визначити; 4) існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності; 5) витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити (п. 2.5 розд. II).

Відповідно до п. 2.6 розд. II стандарту дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.

Дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів визнається, якщо: існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності; сума доходу може бути достовірно оцінена.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів. Доходи від курсових різниць відповідно п. 2.8 розд. II НП(С)БОДС 124 «Доходи» визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

НП(С)БОДС 124 «Доходи» встановив також правила визнання розпорядниками бюджетних коштів у бухгалтерському обліку операцій за доходами від необмінних операцій (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Визнання доходів від обмінних операцій за НП(С)БОДС 124

Дохід	Критерії визнання доходів від обмінних операцій
Від надходження податків, зборів і обов'язкових платежів	На дату настання податкової події
Ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, крім послуг у натуральній формі	Якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; і достовірно можна оцінити його вартість
Дохід від необмінних операцій	Одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).
Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо)	Визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням
Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі	Визнаються доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані
Зовнішня безоплатна допомога	Визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором

Дохід	Критерії визнання доходів від обмінних операцій
Внутрішня безоплатна допомога	Визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані
Суми штрафів, неустойки, пені (за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду)	Включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження

Складено за: [299].

Склад надходжень за обмінними операціями, які не визнаються доходами бюджетної установи унаочнені на рисунку 3.3.

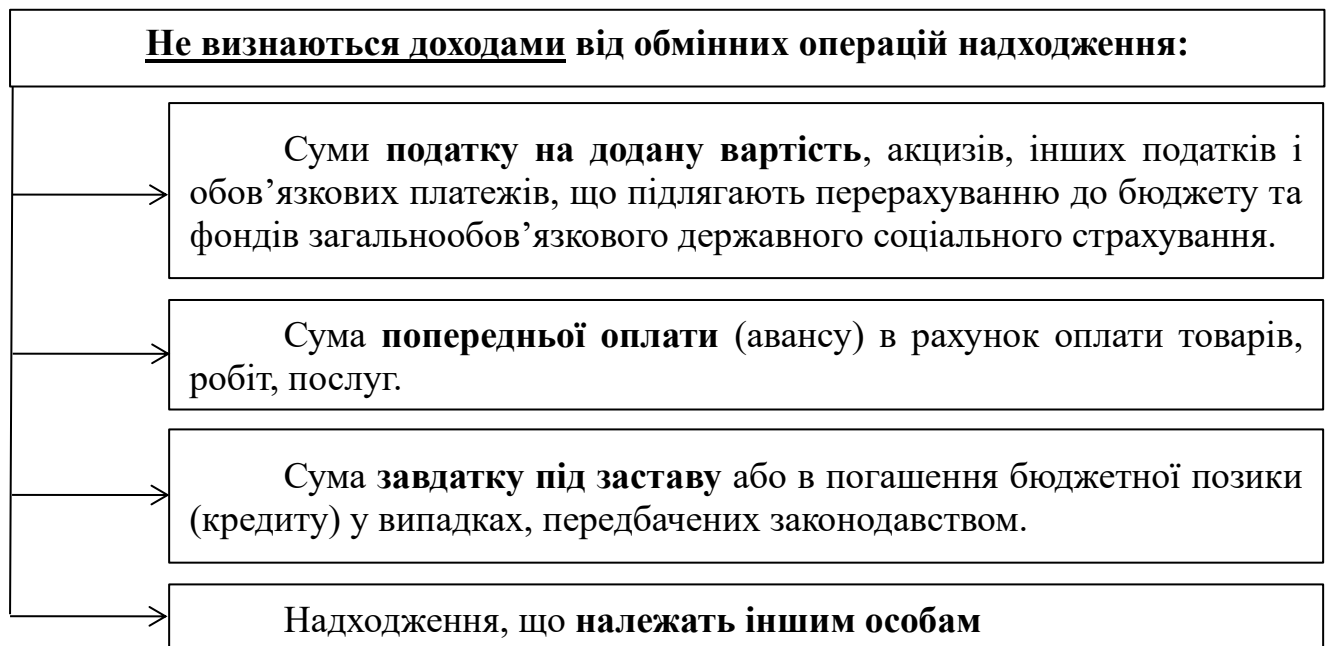


Рисунок 3.3 – Склад доходів від обмінних операцій, що не визнаються у обліку доходами

Складено за: [300].

Не визнаються також доходом авансові платежі, що отримані відповідно до законодавства. Такі надходження відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання (п. 3.2 розд. III). Ця норма узгоджується із нормами діючого НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання».

Важливо звернути увагу на оцінку доходів, порядок визначення якої

²⁹⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

³⁰⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

регламентує розділ III НП(С)БОДС 124 «Доходи».

Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в цілому узгоджені між собою в критеріях оцінки доходу (витрат) через визнання економічної вигоди (ЕВ).

Проте, визначення доходу (витрат) в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення (зменшення) економічних вигод у формі «надходження (вибуття) активів або зменшення (збільшення) зобов'язань» піддається критиці науковців.

Це підтверджує економічна сутність поняття «економічна вигода» як кінцевий результат прийнятого рішення у вигляді збільшення поточних і майбутніх грошових потоків [301].

Уніфікація підходів до ідентифікації економічної вигоди, параметрів її оцінки в нормативних джерелах з питань обліку діяльності вітчизняних суб'єктів практично відсутня (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Параметри оцінки економічної вигоди як критерію визнання доходу

№ з/п	Визначення доходу як облікової категорії	Критерії оцінки економічної вигоди			
		вартість матеріальних та нематеріальних активів	сума грошових коштів	бізнес-імідж	соціальний ефект
<i>нормативне визначення</i>					
1	Збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена ³⁰² .	√	√		
2	Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у	√	√		

³⁰¹ Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. Київ: Кондор, 2007. 358 с.

³⁰² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu15/>.

№ з/п	Визначення доходу як облікової категорії	Критерії оцінки економічної вигоди			
		вартість матеріальних та нематеріальних активів	сума грошових коштів	бізнес-імідж	соціальний ефект
	виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами ³⁰³ .				
3	Валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників ³⁰⁴ .	√	√		√
<i>економічний зміст</i>					
4	Гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності ³⁰⁵ .	√	√	√	
5	Різниця між виручкою від реалізованої продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції ³⁰⁶ .	√	√		
<i>науково-публіцистичні підходи</i>					
6	Очікувана властивість об'єкта, яка є мотивом створення, виробництва, володіння, використання цього об'єкта ³⁰⁷ .	√	√	√	√
7	Фінансовий показник, який визначається як різниця між виторгом, отриманим від підприємницької діяльності, та матеріальними витратами (включаючи витрати, що прирівнюються до них) ³⁰⁸ .	√	√		

Далеко не кожне збільшення активів та/або зменшення зобов'язань характеризує момент отримання доходу. НП(С)БОДС 124 «Доходи» регламентує операції, за результатами яких надходження коштів взагалі *не ідентифікує економічну вигоду / потенціал корисності* (п. 2 НП(С)БОДС 124).

³⁰³ Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

³⁰⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

³⁰⁵ Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) [Текст] / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.

³⁰⁶ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1[Текст]/ Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. - 864 с.

³⁰⁷ Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік. [Текст]: навч. посібник. / Г.В. Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

³⁰⁸ Примак Т.О. Економіка підприємства: Навч. посіб. – 5-тевид., стер. [Текст] – К.: Вікар, 2008. – 219 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

Для обмінних операцій це: суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг; сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; надходження, що належать іншим особам.

В свою чергу, для необмінних операцій – суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань.

Передбачаючи потребу в якісному розширенні обліково-аналітичного забезпечення оцінки господарювання, визначено, що специфіка організаційно-правових форм діяльності суб'єктів передбачає визнання доходів через вартісну оцінку:

1) *економічної вигоди* – матеріальної вигоди, одержаної в результаті підприємницької діяльності;

2) *соціально-економічної вигоди* – економічної вигоди з урахуванням соціальної спрямованості, одержаної суб'єктами, діяльність яких пов'язана з виконанням соціально-економічних програм (проектів, завдань);

3) *соціально-економічного ефекту* – нематеріальної вигоди, одержаної суб'єктами підприємницького та непідприємницького характеру (для останніх характерно в більшій мірі) за результатами вирішення питань соціального характеру.

Розкриття наведених варіативних підходів оцінки результативності фінансово-господарської діяльності уможливить: на рівні суб'єкта всебічно розкрити його виробничий потенціал, на рівні регіонального та державного економічного розвитку – систематизувати обліково-аналітичне забезпечення в контексті управлінських запитів щодо збалансованості національної економіки.

З метою визначення методики відображення у обліку доходів суб'єктами державного сектору були проведені дослідження складу доходів відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» та бюджетної класифікації. Результати порівняльного

аналізу, проведеного Н. І. Сушко, апробовані у монографії [³⁰⁹, с. 134–137, 358] та узагальнені у таблиці Щ.1 додатку Щ, вказують на різні підходи щодо узагальнення доходів за бюджетними і обліковими правилами.

Так, доходи за бюджетним законодавством групуються за загальним і спеціальним фондом бюджету, які своєю чергою класифікуються за кодами бюджетної класифікації доходів бюджету.

Доходи за НП(С)БОДС 124 «Доходи» групуються за операціями обміну (обмінні/необмінні), до складу яких включені відповідні складові.

Для бухгалтерського узагальнення та накопичення у обліку інформації про доходи за обмінними і необмінними операціями у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [³¹⁰] передбачені відповідні субрахунки класу рахунків 7 «Доходи».

Для узгодження даних фінансового обліку в частині доходів і аналітичного обліку, котрий слугує інформаційним забезпеченням для складання бюджетної звітності, доцільним є співставлення рахунків бухгалтерського обліку доходів з бюджетною класифікацією. Вперше питання необхідності співставлення рахунків бухгалтерського обліку доходів і витрат з бюджетною класифікацією розглядалися у статті професора Л. Г. Ловінської [³¹¹, с. 100]. Узагальнена інформація за доходами наведена у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти.

Незважаючи на те, що за нормами НП(С)БОДС 124 «Доходи» операції отримані бюджетні асигнування визнаються виключно доходами, за Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [³¹²], інформація може узагальнюватися і накопичуватися, крім рахунків класу 7 «Доходи», на рахунку 54 «Цільове

³⁰⁹ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування. ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 366 с.

³¹⁰ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

³¹¹ Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. Фінанси України. 2016. № 1. С. 109-111.

³¹² Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran8#n8>.

фінансування». В розвиток такого підходу відображення у обліку операцій було також визначено порядок групування інформації за рахунками у Рекомендаціях зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації визначені листом Міністерством фінансів України від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851 [313].

На основі нової методології обліку доходів у фінансовій звітності за результатами діяльності 2017 року МОН розкрито інформацію про доходи від обмінних і необмінних операцій. Розкриття такої інформації здійснювалося відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

За результатами аналізу консолідованої фінансової звітності МОН в частині показників, розкритих у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати», визначено обсяг і структуру доходів від обмінних та необмінних операцій (рисунок 3.4).

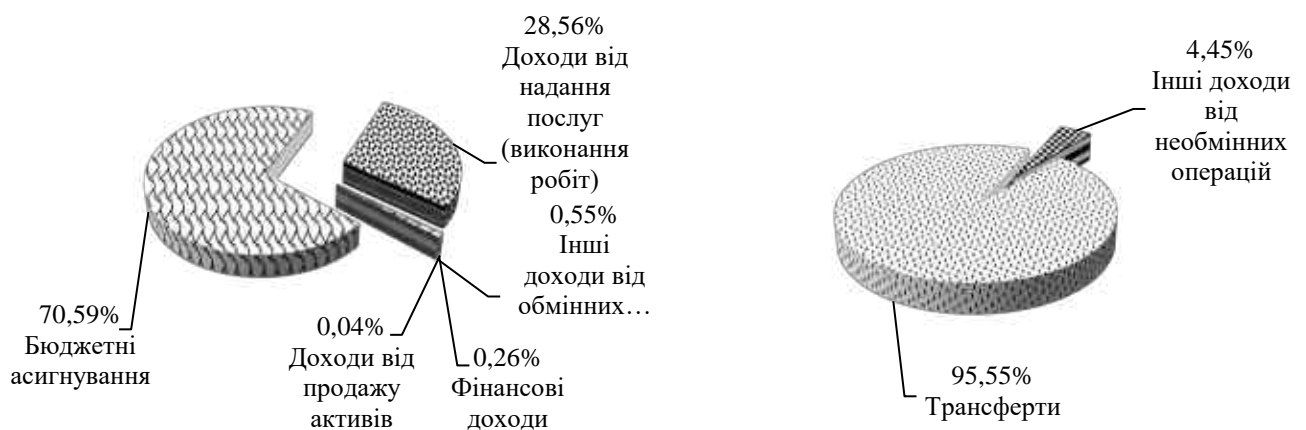


Рисунок 3.4 – Питома вага доходів від обмінних та необмінних операцій МОН за 2017 рік

Складено за даними консолідованого звіту МОН, оприлюдненого на офіційному сайті³¹⁴

Так, загальний обсяг доходів, отриманих МОН за результатами діяльності 2017 р. становить 55 264 605745 грн., з яких 31 183 297 886 грн. (56,43 %) — доходи від обмінних та необмінних операцій.

³¹³ Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації : визначені листом Міністерства фінансів України від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851 URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16097.html.

³¹⁴ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

припадає на доходи від обмінних операцій та 24 081 307 859 грн. (43,57 %) – доходи від необмінних операцій, відповідно.

Наведена статистика свідчить про домінування у складі доходів від обмінних операцій бюджетних асигнувань (70,59 %) та доходів від надання послуг (виконання робіт) (28,56 %). Найбільшу частку у загальній структурі доходів від необмінних операцій займають трансферти і становлять 95,55 (рисунок 3.5).

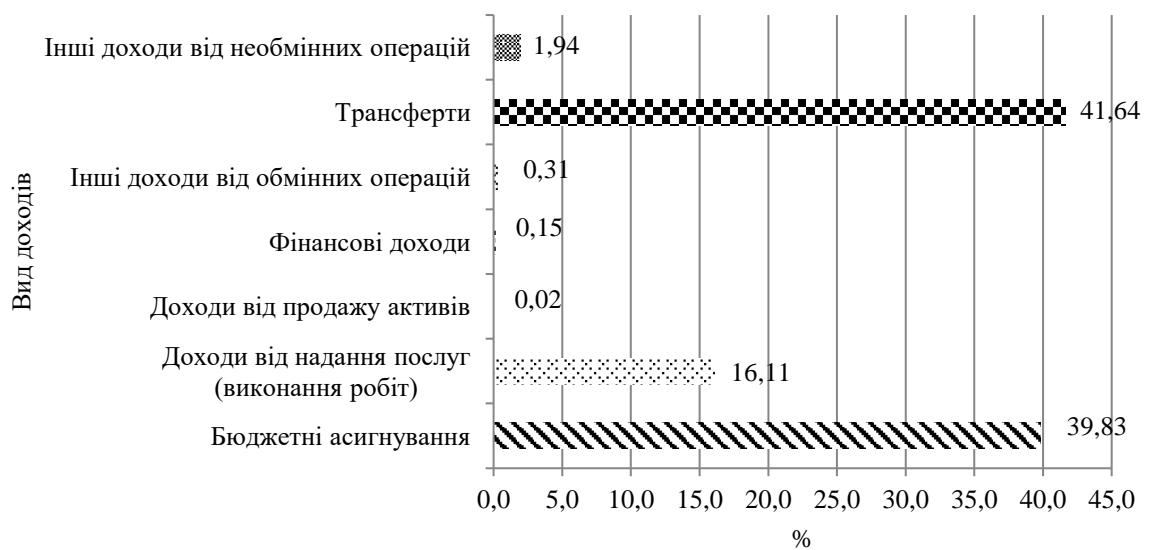


Рисунок 3.5 – Питома вага доходів від обмінних та необмінних операцій у загальному обсязі доходів МОН за 2017 рік

Складено за даними консолідованого звіту МОН, оприлюдненого на офіційному сайті [315].

За даними звітів було проведено також аналіз структури доходів від обмінних та необмінних операцій 10-ти ЗВО, а саме: Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана", Національний університет "Києво-Могилянська Академія", Національний університет водного господарства та природокористування, Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара, Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, Харківський державний

³¹⁵ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhzet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

університет харчування та торгівлі, Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут", Херсонський національний технічний університет, Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка, Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича). З цією метою були використані дані фінансової звітності (ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати») ЗВО, оприлюднені на офіційних їх сайтах.

Структура доходів від обмінних операцій ЗВО України унаочнено на рисунку 3.6.

Як видно із рисунку 3.6 левову частку у загальній структурі доходів досліджуваних ЗВО займають доходи від обмінних операцій, з яких найбільший відсоток припадає на бюджетні асигнування та доходи від надання послуг (виконання робіт).

Доходи від необмінних операцій представлені трансфертами та іншими доходами від необмінних операцій у Дніпропетровському національному університеті імені Олеся Гончара. Доходи від необмінних операцій дев'яти ЗВО включають лише групу інших доходів від необмінних операцій.

З метою визначення структури інших доходів від необмінних операцій досліджуваних ЗВО, проаналізовано розд. VIII. Доходи та витрати ф. № 5-дс (таблиця 3.6).

За результатами дослідження доходимо висновку, що інші доходи від необмінних операцій досліджуваних ЗВО складаються з сум доходів від грантів та дарунків. У ході проведеного аналізу даних звітності в Одеському національному університеті імені І.І. Мечникова та Чернівецькому національному університеті імені Юрія Федьковича виявлено невідповідність сум інших доходів від необмінних операцій за ф. № 2-дс та ф. № 5-дс, оприлюднених на офіційних сайтах ЗВО.

Виходячи з викладеного слід говорити про необхідність узгодження представлення показників форм фінансової звітності ЗВО в частині загальних сум доходів (ф. № 2-дс) та їх структури (ф. № 5-дс).

В контексті складання фінансової і бюджетної звітності в частині отриманих доходів ЗВО важливо розглянути питання бухгалтерського обліку.

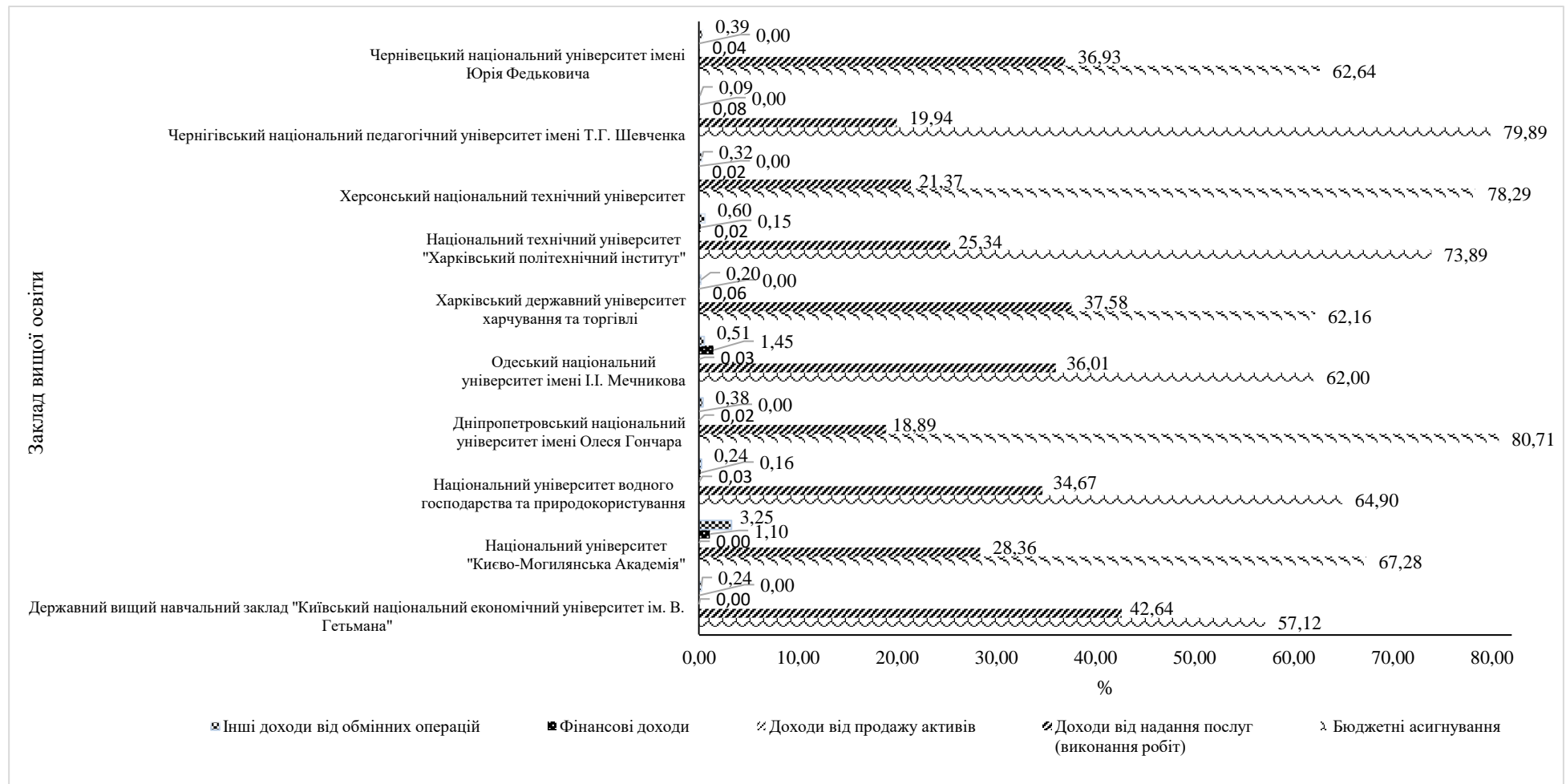


Рисунок 3.6 – Структура доходів від обмінних операцій ЗВО України (станом на 01.01.2018 р.)

Складено за даними звітів ЗВО, оприлюднених на офіційних сайтах закладів

Таблиця 3.6 – Інші доходи від необмінних операцій ЗВО України
(станом на 01.01.2018 р.)

(тис. грн.)

Вид інших доходів від необмінних операцій	Вищий навчальний заклад									
	Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	Національний університет водного господарства та природокористування	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	Харківський державний університет харчування та торгівлі	Національний технічний університет "Харківський національний університет"	Херсонський національний технічний університет	Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича
Гранти та дарунки	2167	19984	2313	1869	1815	1633	453	246	423	1155
Надходження до державних цільових фондів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього інших доходів від необмінних операцій	2167	19984	2313	1869	32464	1633	453	246	423	1896

Складено за даними звітів ЗВО, оприлюднених на офіційних сайтах закладів [316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325].

Первинний облік коштів загального фонду ЗВО (з отримання та розподілу асигнувань) полягає в оперативній обробці інформації щодо асигнувань, які

³¹⁶ Звіт про результати фінансової діяльності за 2017 рік / Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/11Ewyp7jbb-6EdT3hX_Hm9dpNNGgMx3yf.

³¹⁷ Річний фінансовий звіт за 2017 рік / Національний університет «Києво-Могилянська Академія». URL: http://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/550-richnyi-finansovyi-zvit-za-2017-rik.

³¹⁸ Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Національний університет водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwm.edu.ua/publicna-informacija/finansi/finansovi-dokumenty>.

³¹⁹ Фінансова звітність за IV квартал 2017 р. / Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_4%20kvartal_2017.rar.

³²⁰ Звіти про використання та надходження коштів / Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. URL: <http://onu.edu.ua/uk/geninfo/finansovi-dokumenty/fin-zvit>.

³²¹ Бюджетні кошти. 2018 рік / Харківський державний університет харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>.

³²² Фінансово-бюджетна звітність за 2017 рік / Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут". URL: <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist/>.

³²³ Фінансовий та бюджетний звіт 2017р. ХНТУ / Херсонський національний технічний університет. URL: <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/53644/315857/file/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%202017%D1%80.%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3.pdf>.

³²⁴ Річний фінансовий звіт про діяльність ЧНПУ імені Т.Г.Шевченка (2017) / Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка. URL: <https://drive.google.com/file/d/13T1HN7yUVIUTp3i39VJI5XF-8bq0EJjg/view>.

³²⁵ Фінансова, бюджетна та інша звітність за 2017р. / Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. URL: http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=ua/finans_inf/06/01.

надійшли (упродовж одного дня) для їх розподілу, а також у чіткому дотриманні встановлених планів розподілу асигнувань між підвідомчими установами.

Первинним документом про надходження коштів загального та спеціального фондів державного бюджету є виписки із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків ЗВО, відкритих у органах Державної казначейської служби. Виписки із рахунків містять: дату; назву та номер документа меморіального документа; сума, що надійшла за кодом економічної класифікації.

Тобто, процедури казначейського обслуговування державного бюджету за витратами передбачають зарахування коштів – бюджетних асигнувань на здійснення видатків у момент погашення бюджетних фінансових зобов'язань (поопераційно).

Первинний облік коштів спеціального фонду (в розрізі обмінних операцій) – це первинні документи щодо *нарахування доходів* спеціального фонду ЗВО, зокрема, угоди, договори, акти виконаних послуг.

Первинними документами щодо *отримання доходів* спеціального фонду є виписки з спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих ЗВО у органах Державної казначейської служби.

Враховуючи відмінності у групуванні доходів і витрат за національними стандартами бухгалтерського обліку і бюджетним законодавством, а також галузеві особливості стосовно визнання та обліку доходів і витрат від обмінних і необмінних операцій ЗВО пропонуємо Міністерству освіти і науки України розробити методичне забезпечення запровадження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати».

Це сприятиме їх запровадженню ЗВО у бухгалтерський облік та створенню інформаційного забезпечення на якісно новій основі та дозволить МОН виконати свої повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, визначені нормами ст. 22 БКУ в частині забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку у порядку встановленому законодавством установами, що належать до сфери його управління.

Як уже зазначалося у попередніх розділах пропонується наступна структура **Методичних рекомендацій з обліку доходів і витрат закладів вищої освіти:**

- I. Загальні положення;
- II. Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС;
- III. Бухгалтерський облік доходів і витрат;
- IV. Розкриття інформації за доходами і витратами в примітках до фінансової звітності.

З метою роз'яснення положень НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати» у вище наведених розділах методичних рекомендацій вважаємо необхідним розкрити такі питання.

Так, у розділі I «Загальні положення» буде розкрито інформацію щодо: суб'єктів, які будуть їх застосовувати з метою відображення у бухгалтерському обліку; операцій, на які методичні рекомендації не поширюються; переліку нормативних документів, які регулюють питання оформлення господарських операцій, що обумовлюють виникнення доходів і витрат, форм первинних документів та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку.

Розділ II «Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС» буде містити інформацію щодо умов визнання об'єктів обліку; операції ЗВО, за якими не визнаються доходи і витрати; визначений період для визнання доходів і витрат майбутніх періодів; порядок визнання доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, а також витрат періоду; підходи щодо виокремлення у обліку інформації за загальним та спеціальним фондами бюджету, касовими доходами і видатками, що дозволить формувати бюджетну звітність ЗВО відповідно до вимог БКУ за правилами, визначеними Міністерством фінансів України.

Одним із питань, яке потребує унормування у Методичних рекомендаціях – це питання відображення у бухгалтерському обліку операцій за отриманими ЗВО **бюджетними асигнуваннями** на здійснення капітальних видатків. З огляду на зазначене вище пропонуємо у Методичних рекомендаціях передбачити визнання

доходів із урахуванням методики відображення у обліку бюджетних асигнувань, спрямованих на капітальні видатки, затвердженої Міністерством фінансів України. Це сприятиме запровадженню ЗВО нових підходів щодо визнання доходів.

Розділ III «Бухгалтерський облік доходів і витрат» міститиме інформацію щодо облікового процесу обліку доходів і витрат, а саме: порядку та підстав прийняття до обліку первинних документів за операціями, в результаті яких виникають доходи і витрати; порядку відображення операцій в облікових регістрах; побудови синтетичного та аналітичного обліку та кореспонденції субрахунків плану рахунків. Для забезпечення організації ведення синтетичного та аналітичного обліку доходів і витрат ЗВО застосовуються відповідні нормативно-правові акти Міністерства фінансів України, а саме:

- Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання (наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 ³²⁶);

- 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 № 755 ³²⁷).

Відповідно норми цих наказів і мають формувати правила ведення форм аналітичного обліку та облікових регістрів.

У розділі IV «Розкриття інформації за доходами і витратами в примітках до фінансової звітності» буде визначений порядок розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про обсяги і структуру доходів й витрат від обмінних і необмінних операцій на підставі даних бухгалтерського обліку.

За результатами дослідження вперше запропоновано проект **Методичних рекомендацій з обліку доходів і витрат закладів вищої освіти (додаток Ю).**

³²⁶ 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://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.

³²⁷ 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://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

Підсумовуючи викладене вище доходимо **висновків**.

Протягом останніх років діяльність ЗВО спрямована на послідовне здійснення заходів щодо імплементації МСБОДС у національну практику бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

В цілому, згідно з МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти» та МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» регламентують оцінку доходу суб'єктів державного сектора за справедливою вартістю: сумою, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами на дату придбання активу від необмінних операцій. Оцінка доходу – це оцінка отриманих в процесі відповідної операції активів. Суб'єкт господарювання державного сектора (далі – суб'єкт ДС) визнає актив, що виникає за необмінною операцією тоді, коли виконуються всі вищезазначені умови визнання. Надходження ресурсів як від обмінної, так і від необмінної операції (крім послуг в натуральній формі) визнається активом, якщо: існує ймовірність того, що суб'єкт ДС отримає майбутні економічні вигоди чи пов'язаний з активом потенціал корисності; можна достовірно оцінити справедливу вартість активу; суб'єкт господарювання ДС отримує контроль над ресурсами (основним елементом *контролю* є здатність блокувати або регулювати доступ інших суб'єктів ДС до вигод активу).

Суб'єкт ДС отримує контроль над переданими ресурсами у випадку, якщо: ресурси вже передано суб'єкту ДС; виконання вимоги отримати актив від особи, що передає його, можна забезпечити примусово та коли суб'єкт ДС вважає надходження ресурсів імовірним.

На жаль, подібна деталізація в ідентифікації активу ДЗВО в національних облікових стандартах відсутня. Зазначені питання потребують більшої методичної деталізації з огляду на практику проведення господарських операції, в процесі яких невизначеними залишаються окремі питання передачі права власності (відповідно, дискусійними – оцінка визнання доходу такого звітного періоду).

Щодо оцінки доходів, то національна та облікові практики не мають розбіжностей. Згідно з МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і

трансферти» та МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» дохід є валовим надходженням економічних вигод *чи потенціалу корисності*, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому потенціал корисності – очікуваний результат діяльності, направленої на вирішення питань загальнодержавного значення.

3.2 Методичні підходи до обліку витрат закладів вищої освіти в умовах запровадження НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Управління видатками бюджету є важливою частиною бюджетної політики і, в значній мірі, визначається станом бюджетного процесу, порядком планування, затвердження і виконання бюджету в частині видатків, а також контролем над його виконанням. Тож удосконалення практики бюджетування слід розглядати як важливий інструмент підвищення ефективності бюджетних видатків.

Визначальним чинником ефективності витрачання фінансових ресурсів держави задля досягнення мети діяльності ЗВО слугує організація обліку витрат. В умовах стабільного бюджетного фінансування нівелювалась необхідність аналізу витрат і порівняння показників на виконання окремих освітніх послуг або однотипних послуг між різними надавачами, хоча ці показники характеризують, наскільки успішно функціонує установа або які зміни потрібно проводити. Проте, жорстка економія бюджетних коштів та запровадження міжнародних стандартів і принципів надання освітніх послуг в умовах конкурентного середовища сприяють організації надання якісних послуг із мінімально понесеними витратами.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 (далі – НП(С)БОДС 135 «Витрати») [328].

³²⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : затвержене

Цей стандарт був розроблений із урахуванням МСБОДС 5 – «Витрати на позики» [329].

В міжнародній практиці відсутній стандарт, який безпосередньо регламентує облік витрат. Внаслідок цього інформація щодо витрат за різними об'єктами обліку міститься практично в кожному з МСБОДС.

У Глосарії до МСБОДС витрати трактуються як «... зменшення економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам» [330].

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» оперує терміном «витрати», розуміючи під ним зменшення економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу (за винятком зменшення пов'язаного з виплатами власникам). В МСБОДС 1 для обліку витрат основним є принцип нарахування, який ґрунтується на відображенні їх в міру виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає:

- відображення операцій в звітності того періоду, в якому вона була проведена;
- визнання операції на момент її здійснення;
- формування інформації про зобов'язання до отримання, а не тільки про фактично проведені платежі та отримані доходи.

При цьому, відображення доходів і витрат відбувається в міру виникнення споживання та економічних вигід. Таким чином, звітність сформована за цим принципом містить не тільки інформацію про минулі операції, а й про ті, що

наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

³²⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 5 – Витрати на позики. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81051/5a.pdf>.

³³⁰ Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), – стандарти 1-18. URL: https://www.iaasb.org/system/files/downloads/translation_db_file_15.pdf.

пов'язані з виплатою та отриманням грошових коштів у майбутньому.

Як уже зазначалося у попередньому розділі запровадження національних стандартів суттєво розширює понятійний апарат бухгалтерського обліку витрат ЗВО, зокрема.

НП(С)БОДС 135 «Витрати» започаткував вживання нових термінів: «елемент витрат», «об'єкт витрат», «фінансові витрати». Так, «елемент витрат» вживається як «сукупність економічно однорідних витрат», «об'єкт витрат» – як «... продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат», а фінансові витрати – «... витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору» [331].

Поняття «витрати» суб'єктів державного сектору урегульовано у розд. I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» і трактується як «... зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу, за рахунок його вилучення або розподілення власником)» [332].

Разом з тим у БКУ наведено значення вживання двох термінів «видатки бюджету» та «витрати бюджету»: «видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом...», а «витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [333]. Отже, вживання терміну «витрати» в контексті бюджетного законодавства значно ширше, ніж «видатки». Крім того, видатки бюджету за економічною ознакою класифікуються на поточні і капітальні.

Слід зауважити, що за часів незалежності України у нормативно-правових актах застосовувалися терміни «*фактичні видатки*» і «*витрати*». На користь

³³¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/para4#n4>.

³³² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

³³³ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

цього свідчить характеристика застосування рахунків класу 8 «Витрати» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, зокрема: «... застосований для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ ...» [334]. Для бухгалтерського узагальнення бюджетними установами відповідної інформації у плані рахунків були визначені окремі субрахунки. Фактичні видатки, які здійснювалися відповідно до кошторису, узагальнювалися на двох субрахунках 80 «Видатки із загального фонду» та 81 «Видатки спеціального фонду». Водночас для бухгалтерського узагальнення і накопичення інформації, зокрема про витрати, пов'язані випуском готових виробів у навчальних майстернях, виданням друкованої продукції, наданням послуг застосовувався субрахунок 82 «Виробничі витрати».

В умовах гармонізації національної системи обліку в державному секторі до міжнародних вимог зростає інтерес вчених до теоретичних і практичних проблем використання видатків, виходячи з їх розподілу на касові та фактичні. Окремі напрями згаданих досліджень відображені в роботах зокрема С. В. Свірко, Р. Т. Джоги, В. В. Собко, В. Т. Александрова, О. І. Ворони, В. Ф. Палія, П. К. Германчука, П. Й. Атамаса, І. І. Поклада, М. Д. Врублевського, Ю. В. Пасічника. Проте на сучасному етапі актуальність таких досліджень продовжує мати місце.

Аналогічні вищеописаним підходам до узагальнення і накопичення у обліку фактичних видатків і витрат були застосовані підходи при побудові однойменного плану рахунків, який діяв до 1 січня 2017 року, описані у Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [335].

Ретроспективний аналіз планів рахунків бюджетних установ дозволяє зробити висновок, що у сутність терміну «фактичні видатки» було вкладено реальне споживання розпорядником бюджетних коштів товарів, робіт послуг з

³³⁴ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99/page>.

³³⁵ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page>.

метою забезпечення його діяльності в процесі виконання бюджетних програм (функцій). До фактичних видатків відносяться суми нарахованої заробітної плати, стипендії та суми нарахованої плати за виконані роботи, надані послуги.

Незважаючи на те, що термін «фактичні видатки» відсутній у національних стандартах, проте він застосовується у назві картки аналітичного обліку – «Картка аналітичного обліку фактичних видатків», затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 [³³⁶], та призначеної для накопичення визнаних у бухгалтерському обліку витрат. Це дозволяє *висунути гіпотезу* про тотожність значень двох вжитих у законодавстві з питань бухгалтерського обліку в державному секторі термінів «визнані витрати» і «фактичні видатки». На користь цього свідчить характеристика застосування у обліку рахунків 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», 83 «Фінансові витрати», 84 «Інші витрати за обмінними операціями» та 85 «Витрати за необмінними операціями» діючого плану рахунків. *Фактичні видатки* – дійсні витрати коштів бюджетної установи, оформлені відповідними первинними документами та здійснені за кошти загального й спеціального фондів певного бюджету. Тобто, це суми *визнаних ЗВО витрат* у межах бюджетних асигнувань, передбачених у кошторисі на конкретну мету.

Слід зауважити, що ЗВО для забезпечення складання звітності про використання бюджетних коштів у «Картці аналітичного обліку касових видатків» узагальнюють і накопичують *видатки*. Такі *видатки* узагальнюються в момент руху грошових коштів, тобто за касовими потоками в момент списання коштів із реєстраційного (призначеного для руху коштів загального фонду бюджету) та/або спеціального реєстраційного рахунків (спеціального фонду бюджету та власних надходжень ЗВО (відповідно до вимог ст. 13 БКУ). Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи.

Одним із класичних підходів у теорії державних фінансів до узагальнення

³³⁶ 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>.

інформації за доходами, видатками, фінансуванням, а також важливим інструментом сегментації у бухгалтерському обліку інформації за операціями з виконання бюджетів та подання бюджетної звітності є бюджетна класифікація. Тобто бюджетна класифікація використовується для складання і виконання бюджетів, а також звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів влади [³³⁷, с. 43-44].

У цьому контексті важливо слід зазначити, що ЗВО складають кошториси за кожною виконуваною бюджетною програмою, оскільки в Україні застосовується програмно-цільовий метод бюджетування. Його основні засади визначені у ст. 20 БКУ.

Особливими складовими програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм.

Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Відповідно до норм ч. 5 ст. 20 БКУ Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми ЗВО розробляється Міністерством освіти і науки України згідно з нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України.

Тож роль бухгалтерського обліку і фінансової звітності в процесі УДФ є значущою, і, відповідно, стан модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі має бути під особливою увагою головних розпорядників бюджетних коштів.

Слід зауважити, що виконання кошторису ЗВО може здійснюватися

³³⁷ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування : ДНУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2017. 366 с.

виключно за наявності затвердженого протягом 45 днів з дня набрання чинності законом про Державний бюджет України паспорту бюджетної програми.

Програмно-цільовий метод у вітчизняному бюджетному процесі передбачає складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди відповідно.

Водночас міжнародний досвід управління ресурсами свідчить про встановлення багаторічних лімітів для міністерств і відомств та прийняття бюджетів на середньострокову перспективу.

Про необхідність «...удосконалення бюджетування в державі, орієнтованого на результат» (п. 60 Public Financial Management) [³³⁸, с. 45-46] йдеться у рекомендаціях Світового банку, що були надані за результатами Системної діагностики країни (SCD), проведеної у сфері УДФ України у квітні 2017 року. Ці рекомендації корелюють із завданнями Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки щодо переходу до середньострокового бюджетного планування.

З метою забезпечення збалансованості державного бюджету у середньостроковій перспективі, послідовності бюджетної політики та передбачуваності розподілу бюджетних коштів між головними розпорядниками коштів державного бюджету країни передбачається перехід до середньострокового бюджетування.

Слід відзначити, що у кошторисі ЗВО видатки плануються за кодами економічної класифікації видатків бюджетів, перелік яких визначено наказом Міністерства фінансів України [³³⁹].

В економічній літературі теоретичним і практичним аспектам дослідження проблеми щодо сутності бюджетної класифікації й її структури присвячено праці М. М. Артуса, П. Й. Атамаса, І. Д. Ватулі, Л. О. Вдовенко, М. Г. Михайлова, Р. С. Сороки, В. М. Федосова й інших.

³³⁸ Ukraine. Systematic country diagnostic. Toward sustainable recovery and shared prosperity / World Bank Group. 2017. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/268021494851394908/pdf/Ukraine-SCD-Document-April28-2017-05102017.pdf>.

³³⁹ Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>.

Зазначені науковці розглядають бюджетну класифікацію як важливий чинник бюджетного процесу, який не тільки полегшує процес планування, складання та виконання бюджетів, але й сприяє ефективному контролю за фінансовою діяльністю розпорядників бюджетних коштів і забезпеченню загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників. Одна група вчених (Артус М. М., Атамас П. Й. і Вдовенко Л. О.) стверджує, що ознаки, за якими здійснюється групування бюджетних показників у класифікації, є однорідними [³⁴⁰, с. 140; ³⁴¹, с. 19; ³⁴², с. 50], а інша (Ватуля І. Д. Михайлов М. Г., Сорока Р. С. і Федосов В. М.) – що групування показників відбувається за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою тощо [³⁴³, с. 25; ³⁴⁴, с. 832; ³⁴⁵, с. 15; ³⁴⁶, с. 22]. Натомість Сорока Р. С. зазначає, що в основу бюджетної класифікації покладено ті ознаки, що мають визначальну роль у бюджетному процесі та відповідають міжнародним стандартам. Крім цього, він наголошує, що для класифікації видатків основним є їх суспільне призначення, а для класифікації доходів – методи мобілізації [³⁴⁷, с. 236].

Важливість організаційної й правової ролі бюджетної класифікації у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю учасників бюджетного процесу особливо підкреслюють Артус М. М. та Атамас П. Й. Вони вважають, що організаційна роль полягає у забезпеченні можливостей за єдиною методикою обраховувати бюджетні показники, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль та аналіз, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці, а юридична роль – у тому, що всі бюджетні показники є фінансовими планами, обов'язковими для виконання. Водночас, у науковій

³⁴⁰ Артус М. М., Хижа Н. М. Бюджетна система України: навч. посіб. Київ: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. 140 с.

³⁴¹ Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

³⁴² Вдовенко Л. О., Сушко Н. М., Фаюра Н. Д. Фінанси: Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 152 с.

³⁴³ Бюджетна система: навчальний посібник / укладачі: Р. С. Сорока, І. Г. Благуєн. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. – 236 с.

³⁴⁴ Федосов В. М., Юрій С. І. Бюджетна система: підручник. Київ : Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка, 2012. 871 с.

³⁴⁵ Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля та ін. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 368 с.

³⁴⁶ Місцеві фінанси : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. М. А. Гапонюк та ін. Київ : КНЕУ, 2002. 184 с.

³⁴⁷ Сорока Р. С., Благуєн І. Г. Бюджетна система : навч. посіб. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. 236 с.

літературі відсутня єдина думка щодо визначення сутності бюджетної класифікації, що ускладнює розуміння того, на яких принципах вона повинна бути побудована й який мати склад.

Задля забезпечення ефективного бюджетного планування зростає необхідність у достовірній та своєчасній інформації, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

З огляду на зазначене вище можна висунути *гіпотезу, що бухгалтерський облік і фінансова звітність є інструментами прозорості і підзвітності УДФ та інформаційним підґрунтям бюджетної політики країни.*

Порівнюючи класифікацію витрат за національним стандартом слід відзначити про застосування інших підходів щодо їх групування. За результатами аналізу положень НП(С)БОДС 135 «Витрати» згруповано та узагальнено у таблиці 3.7 класифікацію витрати за обмінними і необмінними операціями, яка застосовується ЗВО для мети ведення обліку.

Таблиця 3.7 – Класифікація витрат ЗВО за НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Підгрупи витрат	Елементи витрат
<i>Витрати за обмінними операціями</i>	
Оплата праці	Заробітна плата
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи не деталізуються
Матеріальні витрати	Використання: - предметів, - матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, - продуктів харчування тощо
Амортизація	Амортизація не деталізується
Інші витрати за обмінними операціями	Курсові різниці, Витрати, пов'язані з реалізацією активів, Уцінка активів, Втрати від зменшення корисності активів
Фінансові витрати	Витрати, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством, зокрема відсотки за користування кредитами
<i>Витрати за необмінними операціями</i>	
Трансферти	Субсидії, гранти, соціальні виплати
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, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів

Складено за: [348, с. 51; 349].

³⁴⁸ Сушко Н. І. Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції. Науковий журнал «ScienceRise». 2016. № 2/1(19). С. 47–54.

Підсумовуючи доходимо висновку, що витрати за обмінними операціями ЗВО включають за елементами такі складові:

- оплата праці (заробітна плата усіх працівників установи);
- відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок, що сплачується ЗВО відповідно до законодавства);
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами). Слід звернути увагу, що наразі ст. 16 БКУ забороняє розпорядникам бюджетних коштів, якими є ЗВО, брати запозичення у будь-якій формі, крім випадків, які можуть бути визначені у щорічному законі «Про Державний бюджет України»;
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці (за умови проведення операцій у іноземній валюті, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за необмінними операціями ЗВО, що надають освітні послуги, включають, відповідно, такі елементи витрат:

- трансферти (субсидії, соціальні виплати, в тому числі матеріальна допомога, тощо);
- інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають заклади, що надають освітні послуги, суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість тощо).

Щодо визнання у бухгалтерському обліку витрат, то акцентувати увагу потрібно на тому, що встановлені вимоги (розділ III «Визнання та оцінка витрат» стандарту), за якими витрати визнаються витратами, а саме

- певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого

³⁴⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

вони здійснені;

- того звітнього періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (таких підхід застосовується якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду);

- у вигляді амортизації (шляхом систематичного розподілу вартості активу між відповідними звітними періодами, якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів). Рішення керівника про періодичність (раз на рік або щокварталу) нарахування амортизації визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Не визнаються витратами: попередня оплата запасів, робіт, послуг; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БОДС.

Стандартом встановлюються також чіткі вимоги щодо порядку ***визнання витрат за обмінними операціями***. Слід звернути увагу, що за різними групами витрат стандартом визначені різні межі періоду, а саме:

- *витрати, пов'язані із виконанням своїх повноважень*, визначених законодавством, або передачею активу, послуг на виконання передбачених законом про Державний бюджет України заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, *визнаються* одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання;

- *витрати, пов'язані з наданням послуг з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються* одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу (якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції);

- *фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами* того звітнього періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями);

- *інші витрати за обмінними операціями визнаються у порядку, визначеному відповідними НП(С)БОДС.*

Витрати за необмінними операціями визнаються відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» у такому порядку:

- *одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;*

- *сума списаної відповідно до законодавства дебіторської заборгованості, у відповідному звітному періоді, визнається витратами.*

Для забезпечення бухгалтерського узагальнення та накопичення у обліку інформації за витратами від обмінних і необмінних операцій у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [³⁵⁰] передбачені відповідні субрахунки класу рахунків 8 «Витрати».

У НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначені тільки загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

Для уніфікації та деталізації порядку відображення у бухгалтерському обліку інформації про витрати, визнані відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» необхідно розробити методичні рекомендації щодо їх застосування із урахуванням галузевої специфіки установ сфери освіти, які мають бути затверджені Міністерством освіти та науки України.

При підготовці методичних рекомендацій слід врахувати положення інших НП(С)БОДС, що визначають порядок *визнання* у обліку витрат від обмінних і необмінних операцій.

Витрати з оплати праці. Нарахована сума виплат працівникам визнається поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 "Виплати працівникам", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 року №

³⁵⁰ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

1798, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 січня 2012 р. за № 121/20434, якщо інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

Оцінюються витрати з оплати праці за сумою погашення зобов'язань за розрахунками із оплати праці.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм з оплати праці використовується субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці» Плану рахунків;

Відрахування на соціальні заходи. Нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнається поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 "Виплати працівникам", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 року № 1798, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 січня 2012 р. за № 121/20434, якщо інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

Оцінюються витрати на соціальні заходи за сумою погашення зобов'язань за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм з відрахувань на соціальні заходи використовується субрахунок 8012 «Відрахування на соціальні заходи» Плану рахунків;

Матеріальні витрати визнаються одночасно із зменшенням активу відповідно до Національного положення (стандарту) 123 "Запаси", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 р. за № 1017/18312, (зі змінами);

Оцінюються матеріальні витрати у сумі використаних активів (предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо).

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані матеріальні витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм використовується субрахунок 8013 «Матеріальні витрати» Плану рахунків;

Амортизація. Витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу.

Амортизація оцінюються у сумі нарахованого зносу на основні засоби, або інші необоротні матеріальні активи або інвестиційну нерухомість.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про амортизацію розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм використовується субрахунок 8014 «Амортизація» Плану рахунків;

Фінансові витрати визнаються одночасно із збільшенням зобов'язань, пов'язаних із запозиченнями згідно із законодавством.

Оцінюються фінансові витрати у сумі нарахованих відсотків за користування кредитами, премії, дисконту за цінними паперами тощо.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм використовується субрахунок 8311 «Фінансові витрати» Плану рахунків;

Інші витрати за обмінними операціями визнаються одночасно із зменшенням активу.

Оцінюються інші витрати за обмінними операціями у сумі курсової різниці; витрат, пов'язаних з реалізацією активів; уцінки активів; втрат від зменшення корисності активів тощо.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм, крім витрат, пов'язаних із реалізацією активів,

використовується субрахунок 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» Плану рахунків.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані витрати з продажу активів розпорядників бюджетних коштів використовується субрахунок 8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна» Плану рахунків.

Відповідно до п. 4 розд. III стандарту 135 «Витрати» витрати за обмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Відповідно витрати за необмінними операціями визнаються та оцінюються у такому порядку.

Трансферти у вигляді субсидій, грантів визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг).

Оцінюються трансферти у вигляді субсидій, грантів за сумою активів.

Трансферти у вигляді соціальних виплат визнаються одночасно із збільшенням зобов'язань, пов'язаних із названими виплатами.

Оцінюються трансферти за соціальними виплатами за сумою погашення.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про видатки, пов'язаних із наданням трансфертів у вигляді субсидій, грантів використовується субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями» Плану рахунків;

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).

Оцінюються інші витрати за необмінними операціями у сумі зменшення відповідних активів. Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані інші витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів використовується субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями» Плану рахунків.

З метою визначення методики відображення у обліку витрат суб'єктами державного сектору були проведені дослідження складу витрат за НП(С)БОДС 135 «Витрати» та бюджетної класифікації. Результати порівняльного аналізу, проведеного Н. І. Сушко, апробовані у монографії та узагальнені у таблиці Я.1 додатку Я [³⁵¹, с. 134–137, 359- 361], вказують на різні підходи щодо узагальнення витрат за бюджетними і обліковими правилами.

Наприклад, відсутність у бюджетній класифікації кодів для групування витрат пов'язаних із: 1) передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів; 2) списанням дебіторської заборгованості та неповернення депозитів, які є складовою інших витрат за необмінними операціями.

Для бухгалтерського узагальнення та накопичення у обліку інформації про витрати за обмінними і необмінними операціями у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [³⁵²] передбачені відповідні субрахунки класу рахунків 8 «Витрати».

Для узгодження даних фінансового обліку в частині витрат і аналітичного обліку, котрий слугує інформаційним забезпеченням для складання бюджетної звітності, доцільним є співставлення рахунків бухгалтерського обліку з бюджетною класифікацією. Узагальнена інформація за витратами наведена у додатку 2 до Методичних рекомендацій щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти.

Наведемо статистику МОН про витрати від обмінних і необмінних операцій. Розкриття такої інформації у фінансовій звітності інформації за результатами діяльності 2017 року здійснювалося відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

³⁵¹ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування : ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2017. 366 с.

³⁵² Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

Проведений аналіз консолідованої фінансової звітності МОН в частині показників, розкритих у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати», дозволив визначити загальний обсяг і структуру витрат від обмінних та необмінних операцій (рисунок 3.7) та зробити наступні висновки.

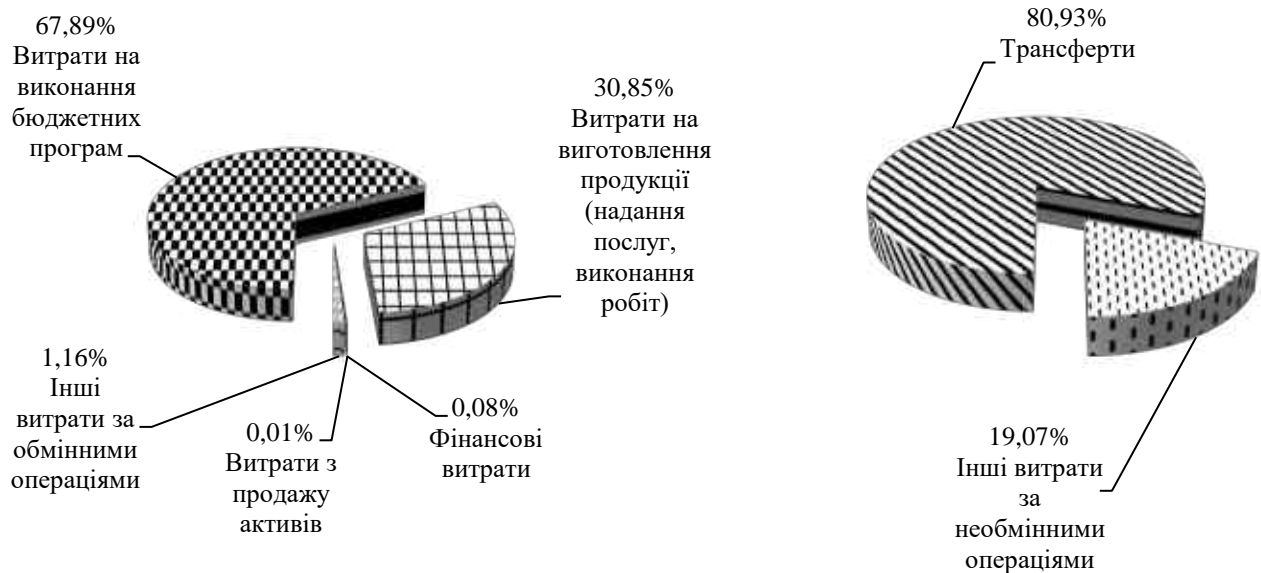


Рисунок 3.7 – Питома вага витрат за обмінними та необмінними операціями МОН за 2017 рік

Складено за даними консолідованого звіту МОН, оприлюдненого на офіційному сайті [353].

Загалом сума витрат МОН за 2017 р. становить 57 541 221 070 грн., з яких 29 114 260 415 грн. (50,60 %) припадає на витрати за обмінними операціями, 28 426 960 655 грн. (49,40 %) – витрати за необмінними операціями.

Узагальнену інформацію щодо структури витрат за обмінними та необмінними операціями у загальному обсязі витрат МОН за 2017 рік унаочнено на рисунку 3.8.

³⁵³ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

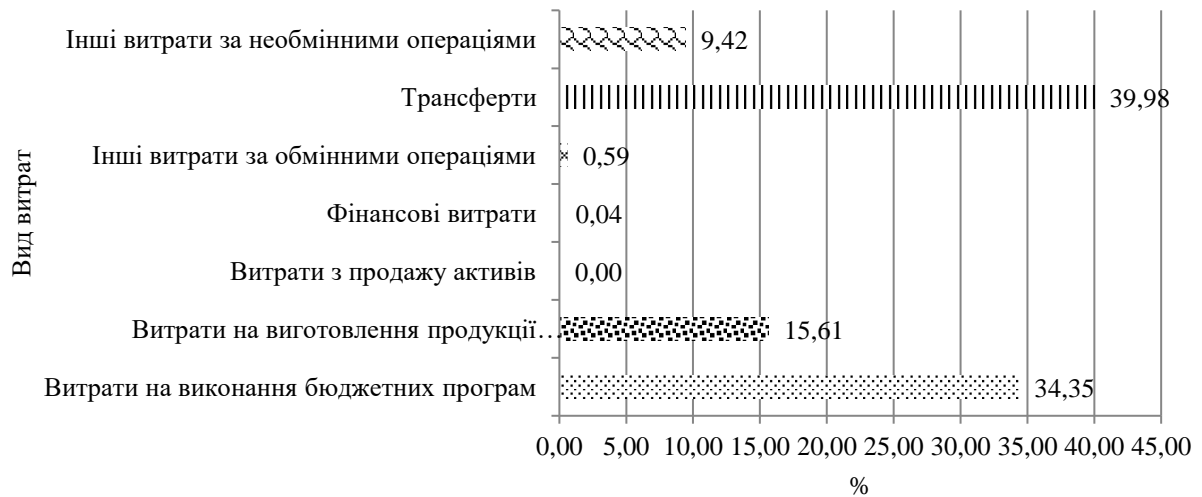


Рисунок 3.8 - Питома вага витрат за обмінними та необмінними операціями у загальному обсязі витрат МОН за 2017 рік

Складено за даними консолідованого звіту МОН, оприлюдненого на офіційному сайті [354].

Найбільшу частку серед витрат за обмінними операціями займають витрати на виконання бюджетних програм (67,89 %) та витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) (30,85 %). Трансферти (80,93 %) займають найбільшу частку у загальній структурі витрат за необмінними операціями.

За даними річного звіту про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2017 року, опублікованого на офіційному веб-сайті Державної казначейської служби України, видатки за бюджетною програмою 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” склали 20 334 800,91 тис грн. (див. таблицю 3.8), що становить 2,42 % загального обсягу видатків Державного бюджету та 0,68 % від ВВП за 2017 рік.

Крім того, було проведено аналіз структури витрат від обмінних та необмінних операцій 10 досліджуваних ЗВО, а саме: Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана", Національний університет "Києво-Могилянська Академія",

³⁵⁴ Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

Національний університет водного господарства та природокористування, Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара, Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, Харківський державний університет харчування та торгівлі, Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут", Херсонський національний технічний університет, Чернігівський національний педагогічний університет імені Т. Г. Шевченка, Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича).

Таблиця 3.8 - Видатки Міністерства освіти і науки України за бюджетною програмою 2201160 за 2017 рік

(тис. грн)

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом		ВВП за 2017 рік	% від ВВП
		План на 2017 рік з урахуванням внесених змін	Виконано за січень-грудень	План на 2017 рік з урахуванням внесених змін	Виконано за січень-грудень	План на 2017 рік з урахуванням внесених змін	Виконано за січень-грудень		
	Загальний обсяг видатків	767 983 571,40	757 486 261,12	102 035 713,74	81 757 466,45	870 019 285,14	839 243 727,57		28,13
2200000	Міністерство освіти і науки України	23 428 913,00	22 813 601,11	11 678 392,12	9 702 692,42	35 107 305,12	32 516 293,54	2 982 920 000,00	1,09
2201160	Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики	12 425 653,10	12 421 376,21	9 485 382,35	7 913 424,71	21 911 035,45	20 334 800,91		0,68

Складено за: [355, 356].

З цією метою були використані дані фінансової звітності ЗВО, оприлюднені на офіційних сайтах обраних закладів. Узагальнені результати аналізу унаочнено на рисунку 3.9.

Як видно із рисунку 3.9 найбільшу частку у загальній структурі витрат досліджуваних ЗВО займають витрати за обмінними операціями, з яких найбільший відсоток припадає на витрати на виконання бюджетних програм та витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт).

³⁵⁵ Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2017 року / Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/doccatalog/document?id=391189>.

³⁵⁶ Валовий внутрішній продукт за 2017 рік / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/vvp/vvp_kv/XLS/vvpf_kv2017xl_u.zip.

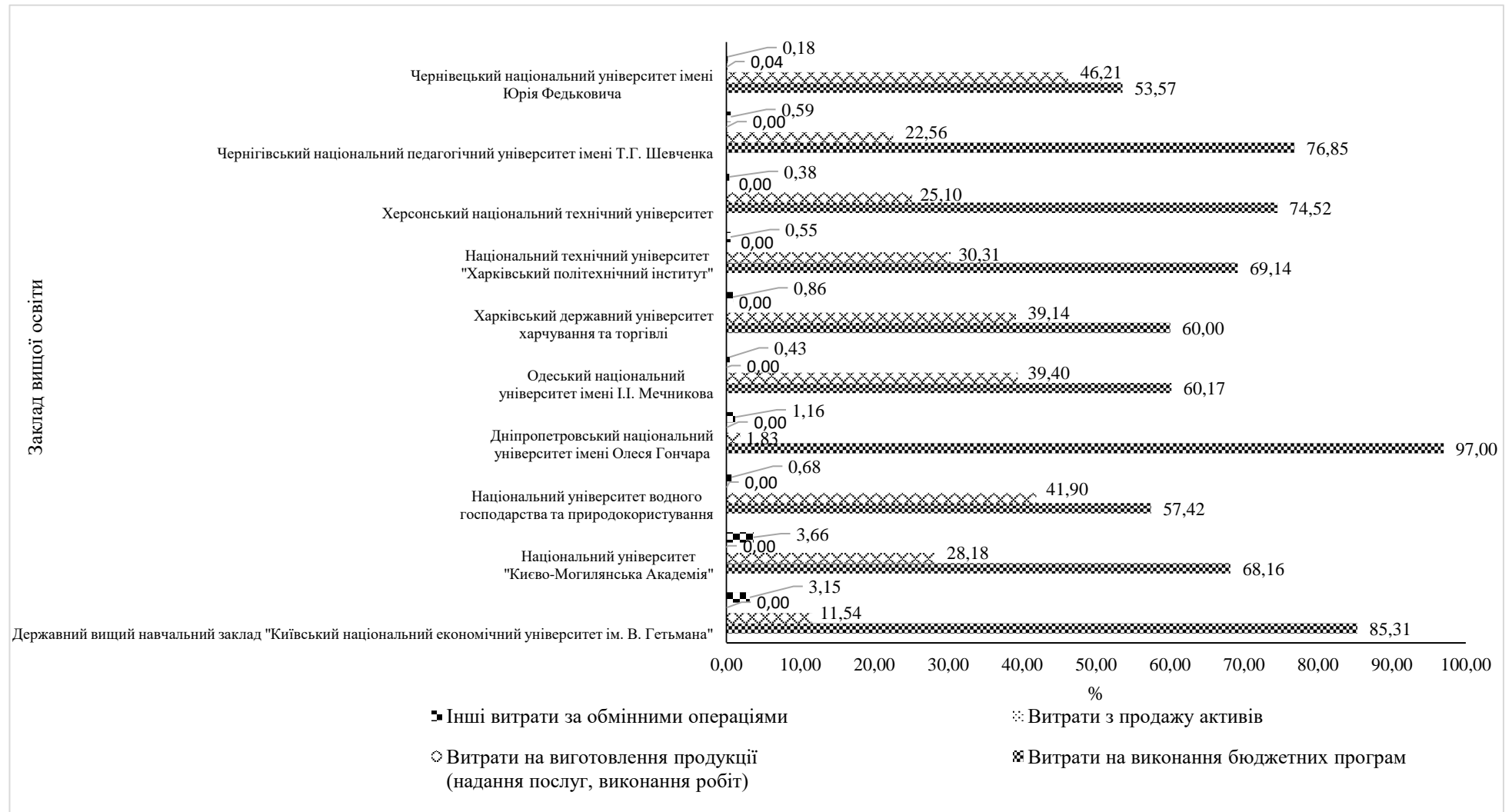


Рисунок 3.9 – Структура витрат за обмінними операціями ЗВО України (станом на 01.01.2018 р.)

Складено за даними звітів ЗВО, оприлюднених на офіційних сайтах закладів

Витрати за необмінними операціями включають суми трансфертів та інших витрат за необмінними операціями у Державному вищому навчальному закладі «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана».

Витрати за необмінними операціями дев'яти ЗВО включають лише групу інших витрат за необмінними операціями.

Проведений аналіз роздл. VIII. Доходи та витрати ф. № 5-дс досліджуваних ЗВО в частині визначення складу інших витрат за необмінними операціями, свідчить про відсутність розподілу загальної суми таких витрат за видами, що передбачені у типовій формі приміток до річної фінансової звітності.

З огляду на зазначене, виникає необхідність *доповнення типової форми приміток до річної фінансової звітності статтями інших витрат за обмінними операціями, за якими виникали такі витрати у ЗВО.*

Підставою для відображення в бухгалтерському обліку фактів господарських операцій (витрачання ресурсів) є первинні документи.

Первинний облік витрат/видатків ЗВО – широкий спектр фінансово-господарських розрахунків за товари, роботи, послуги, а також документування операцій списання зазначених цінностей на потреби закладу. Щодо реєстрації бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань та проведення платежів проводиться з дотриманням Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів. В цілому, документування операцій, що формують доходи та витрати як в розрізі обмінних, так і необмінних операцій наведено в таблиці Я.2 Додатку Я.

Документування зобов'язань ЗВО має певну специфіку за кредитними розрахунками та розрахунками з бюджетом по обов'язкових платежах. Кредитні взаємовідносини встановлюються на підставі кредитного договору, що укладається між кредитором і позичальником в письмовій формі.

Кредитний договір повинен містити наступні положення: визначення сторін угоди та основні зобов'язання цих сторін (зобов'язання банку надавати грошові кошти в розпорядження позичальника) і зобов'язання позичальника повернути суму з відсотками; сума позики; графік повернення позики; розмір відсоткової

ставки і обставини, за яких вона може бути змінена; сума комісійних по виданій позиці; належні банку виплати у зв'язку з використанням кредиту і забезпечення цього кредиту заставою; умови використання кредиту позичальником; строк погашення позики; зобов'язання позичальника надавати банку інформацію та документи про його фінансовий стан.

Первинними документами з обліку *зобов'язань з оренди* є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку, акти приймання-передачі основних засобів, видатковий касовий ордер тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг).

Основні документи, на підставі яких проводиться нарахування податків до бюджету:

- по ПДВ – податкова накладна;
- по податку з доходу – розрахунково-платіжна відомість;
- по ресурсних податках та платежах – розрахунки бухгалтерії;
- штрафні санкції податкових органів оформляються за допомогою актів або протоколів.

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Для забезпечення оплати суб'єктом-покупцем товарно-матеріальних цінностей на його адресу від постачальника виставляється рахунок (*рахунок-фактура*), в якому вказується кількість, ціна і загальна сума (з урахуванням ПДВ) щодо їх оплати. В свою чергу, перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою *платіжного доручення*. Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку по розрахунковому рахунку підприємства.

Документування розрахунків ЗВО з оплати праці. Типову форму штатного розпису затверджено тільки для бюджетних установ та організацій. Заклади

розробляють форму штатного розпису самостійно, виходячи зі структури закладу, положення про оплату праці, чисельності працівників тощо³⁵⁷. У загальному випадку штатний розпис містить гриф затвердження, заголовок і текст.

У тексті зазначають:

- найменування структурних підрозділів;
- найменування посад (професій);
- кількість штатних одиниць відповідної посади (професії);
- розміри посадових окладів (тарифних ставок) за кожною посадою;
- місячний фонд заробітної плати для працівників відповідної посади (професії) і в цілому по підприємству.

Штатний розпис, як правило, запроваджують з початку календарного року наказом керівника підприємства, і діє він протягом усього року

Табель обліку використання робочого часу. Для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників ЗВО, контролю за дотриманням ними встановленого режиму робочого часу, отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці застосовують таблиць обліку використання робочого часу.

Типову форму таблиця № П-5 затверджено наказом Держкомстату України № 489³⁵⁸. Форма має рекомендаційний характер, складається з мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень. За необхідності роботодавець може доповнити цю форму іншими показниками, необхідними для обліку використання робочого часу з урахуванням специфіки його діяльності. Табелі обліку використання робочого часу ведеться всіма юридичними особами незалежно від кількості працевлаштованих у них працівників. Табелі ведуть на весь обліковий склад працівників окремо за кожною категорією працівників (керівники, фахівці, службовці, робітники) і в межах категорій — у порядку табельних номерів або в алфавітному порядку.

³⁵⁷ Лист Міністерства праці та соціальної політики України від 27.06.2007 року № 162/06/187-07 «Щодо штатного розпису».

³⁵⁸ Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Держкомстату України від 05.12.2008р.

Табель обліку використання робочого часу оформляють в одному примірнику за 2 - 3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Включення працівника до табеля або виключення з нього (у зв'язку зі звільненням або внутрішнім переміщенням) здійснюють на підставі наказів (розпоряджень) про прийняття на роботу і про припинення трудового договору (контракту).

Облік використання робочого часу здійснюють у таблиці одним із двох таких способів:

- методом суцільної реєстрації явок та нез'явлень на роботу;
- шляхом реєстрації тільки відхилень (нез'явлень, запізнь тощо).

Для відображення використаного робочого часу за кожен день у таблиці відведено два рядки:

- один — для відмітки умовних позначень видів витрат робочого часу;
- другий — для запису кількості відпрацьованих або невідпрацьованих годин за відповідними видами витрат робочого часу.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам-відрядникам, що працюють в ЗВО, використовують документи з обліку виробітку. Який саме це буде документ, залежить від прийнятої заводом системи обліку виробітку, організації виконання самих робіт. Так, це може бути: рапорт про виробіток та приймання робіт; маршрутний лист (маршрутна карта); відомість про виробіток; наряди та інші документи. Така категорія працівників в більшості характерна для працівників підсобних господарств, науково-дослідних лабораторій заводу тощо

Маршрутний лист (маршрутна карта). Його застосовують у серійному виробництві, де рух деталей у процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями.

Залежно від умов роботи заводу маршрутні листи можуть «працювати в парі» з рапортами про виробіток продукції за період/зміну. У цьому випадку змінний рапорт виконує роль розрахункового документа, до якого з маршрутних листів записують результати технічного приймання продукції за кожною операцією. Застосування змінних рапортів дозволяє здійснювати оперативний

аналіз роботи кожного робітника і всієї ділянки в цілому відповідно до змінного виробничого завдання.

Наряд на відрядну роботу. Наряди на відрядну роботу можуть бути:

- 1) індивідуальними (що видаються на одного працівника);
- 2) колективними (що видаються на групу (бригаду) робітників).

Під час виконання завдання в наряді зазначають висновок про технічне приймання роботи. У цьому випадку підрахунок суми заробітку, належного робітнику, здійснюють шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати накопичувальні наряди, що діють протягом тривалого часу

Подорожній лист. Для нарахування заробітної плати водіям легкових і вантажних автомобілів можна використовувати подорожні листи. На сьогодні типові форми подорожніх листів для легкового та вантажного автомобілів скасовано, як і обов'язковість їх застосовувати та пред'являти правоохоронним органам. Проте, ЗВО можуть застосовувати самостійно виготовлені бланки подорожніх листів.

Перелічені вище документи застосовують для нарахування основної заробітної плати працівників. Нарахування додаткової заробітної плати здійснюють на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про преміювання, про встановлення доплати, про надання відпустки тощо.

Для розмежування обліку витрат на оплату праці за нормами та обліку відхилень від норм при розрахунку сум доплат можливе застосування:

- листка на доплату: у разі здійснення передбачених на підприємстві доплат до чинних норм і розцінок;

- наряду на відрядну роботу з відмітним знаком (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду): при здійсненні оплати додаткових операцій, не передбачених установленим технологічним процесом.

Для документального оформлення нарахувань оплати праці за середнім заробітком (наприклад, за час перебування у відпустці або у відрядженні) складають відповідні розрахунки. Документами, що підтверджують суму витрат на оплату праці працівників, є розрахункові або розрахунково-платіжні відомості. На сьогодні затверджено розрахунково-платіжну відомість працівника типової форми № П-6 і розрахунково-платіжну відомість (зведену) типової форми № П-7.

Підсумовуючи викладене вище та з метою роз'яснення положень НП(С)БОДС 135 «Витрати» вважаємо за доцільне у методичних рекомендаціях в частині витрат розкрити такі питання.

Так, у розділі I «Загальні положення» буде розкрито інформацію щодо: суб'єктів, які будуть їх застосовувати з метою відображення у бухгалтерському обліку; операцій, на які методичні рекомендації не поширюються; переліку нормативних документів, які регулюють питання оформлення господарських операцій, що обумовлюють виникнення витрат, форм первинних документів та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку.

Розділ II «Класифікація, визнання та оцінка витрат відповідно до НП(С)БОДС» буде містити інформацію щодо умов визнання об'єктів обліку; операції ЗВО, за якими не визнаються витрати; визначений період для визнання доходів і витрат майбутніх періодів; порядок визнання витрат за обмінними та необмінними операціями, а також витрат періоду; підходи щодо виокремлення у обліку інформації за загальним та спеціальним фондами бюджету, касовими доходами і видатками, що дозволить формувати бюджетну звітність ЗВО відповідно до вимог БКУ за правилами, визначеними Міністерством фінансів України.

Розділ III «Бухгалтерський облік витрат» міститиме інформацію щодо облікового процесу обліку доходів і витрат, а саме: порядку та підстав прийняття до обліку первинних документів за операціями, в результаті яких виникають доходи і витрати; порядку відображення операцій в облікових регістрах; побудови синтетичного та аналітичного обліку та кореспонденції субрахунків плану рахунків.

Для забезпечення організації ведення синтетичного та аналітичного обліку

доходів і витрат ЗВО застосовуються відповідні нормативно-правові акти Міністерства фінансів України, а саме:

- 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 [³⁵⁹]);

- Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання (наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755 [³⁶⁰]).

Відповідно норми цих наказів і мають формувати правила ведення форм аналітичного обліку та облікових реєстрів.

У розділі IV «Розкриття інформації витратами в примітках до фінансової звітності» буде визначений порядок розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про обсяги і структуру витрат від обмінних і необмінних операцій на підставі даних бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи варто зазначити, що бюджетні установи мають групувати у бухгалтерському обліку витрати окремо за обмінними та необмінними операціями в розрізі елементів.

Оскільки виконання кошторису здійснюється наростаючим підсумком із початку року (п. 51 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 [³⁶¹]), відповідно наростаючим підсумком складається звітність за кодами бюджетної класифікації. Бюджетна звітність за формами 2 та 4 серед іншої містить інформацію про касові видатки установи, проведені за рахунок відповідних бюджетних асигнувань.

³⁵⁹ 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://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.

³⁶⁰ Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

³⁶¹ Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

Отже, різні підходи класифікації витрат у бюджетному законодавстві та у законодавстві обумовлюють необхідність до накопичення інформації про витрати в облікових регістрах за бюджетною класифікацією видатків (програмною і економічною) та класифікацію витрат за операціями обміну, визначену НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Це дозволить ЗВО скласти достовірну звітність за даними бухгалтерського обліку.

3.3 Методологічні засади бухгалтерського обліку собівартості послуг закладів вищої освіти в умовах запровадження НП(С)БОДС 135 «Витрати» та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Важливим питанням економічної політики кожної держави є питання загального рівня фінансування освіти. В умовах ринкової економіки система вищої освіти країни представляє собою окрему самостійну галузь народного господарства, що характеризується складним комплексом відносин між ЗВО, які надають освітні послуги, споживачами цих послуг (абітурієнтами, а також підприємствами – споживачами кінцевого продукту діяльності ЗВО) – випускниками.

Як суб'єкт ринкової економіки, ЗВО є товаровиробником переважно інтелектуальної продукції та послуг, реалізує цю продукцію як за державними, так і за ринковими (договірними) цінами. В цілому, така особливість генерування коштів для забезпечення державної та платної форм навчання властива також вищим державним закладам за кордоном.

Для реалізації освітнього процесу на сучасному високо технічному рівні ЗВО несуть серйозні витрати, вмиле управління якими дозволить ефективно працювати, своєчасно виявляти, оптимізувати, а також раціонально використовувати внутрішні резерви.

В Україні сьогодні існує змішана форма фінансування освіти, за якої вона фінансується частково з державного і місцевих бюджетів, а частково – за рахунок

фізичних та юридичних осіб. Раціональний підхід до формування цін на платні послуги закладів вищої освіти в цілому має враховувати особливості та різноманітність освітніх та інших послуг, представлених на ринку. За обставин, коли споживачеві складно отримати повну та достовірну інформацію про якість і надійність освітньої послуги, ключовим критерієм під час прийняття рішення щодо отримання освітньої послуги стає ціна.

На жаль, калькулюванню приділяється досить мало уваги, а собівартість визначається на основі планових витрат, що лягають в основу визначення ціни на послуги (продукцію) ЗВО. В свою чергу, планові витрати не завжди відповідають фактичним, а бухгалтерські служби ЗВО, в свою чергу, не визначають на системній основі відхилень між плановими та фактичними витратами (це є внутрішньою прерогативою закладу).

Відтак, порушується контрольна функція бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку в ЗВО взагалі практично упускає на аналітичному рівні таку ділянку, як облік процесу надання послуг. Ціна платних послуг ЗВО повинна базуватися на повній собівартості, для чого необхідно організувати облік процесу надання послуг з дотриманням оптимального рівня аналітики операцій, що впливають на формування вартості навчання на контрактній основі.

Калькулювання – база для ціноутворення. В умовах ринку ціна невід’ємно базується на балансі попиту та пропозиції на освітню послугу, тому її слід розраховувати таким чином, щоб забезпечити оптимальний рівень покриття витрат: освітня послуга стала товаром з ідентифікованою ринковою ціною, що формується під впливом попиту та пропозиції.

На державному рівні контролюються співставлення ціни та собівартості послуг на навчання за платною формою: для ЗВО вартість навчання встановлюється на рівні собівартості.

Якщо приватні освітні заклади до ціни освітніх послуг включають прибуток, величина якого залежить від попиту на ринку, то ціна освітньої послуги (вартість контракту) ЗВО враховує:

- витрати на оплату праці працівників; нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавств (п.2.2. Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами) [³⁶²].

Сьогодні практика формування вартості платної освітньої послуги на сучасних етапах реорганізації вищої освіти ураховує наступні організаційно-методичні підходи:

- вартість платних освітніх послуг, що надаються ЗВО як неприбутковими організаціями, встановлюється на рівні собівартості і законодавчо не може включати прибуток (як суму перевищення вартості над собівартістю таких послуг). Щодо приватних вищих навчальних закладів, то до плати за навчання включають прибуток за результатами оцінки ринкових факторів впливу на її формування;
- калькуляційною одиницею є вартість отримання відповідної платної освітньої послуги однією фізичною особою за весь період її надання у повному обсязі;
- до складу витрат, що враховуються під час установа вартості платних освітніх послуг, включаються також капітальні витрати на придбання або створення основних засобів, капітальне будівництво, придбання, ремонт, реконструкцію та реставрацію приміщень тощо (відповідно до п.2.6. Порядку [³⁶³] до 10% у межах вартості платної освітньої послуги ЗВО, в середньому 10-30% - відповідно приватними закладами вищої освіти);
- ціни на платні освітні послуги в умовах високого рівня інфляції

³⁶² Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

³⁶³ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

коригуються відповідно до внутрішньої цінової політики закладу. Однак, в більшості випадків це виважена економічна політика з використанням не єдиного інтегрального коефіцієнта, а зваженого показника індексів зростання цін на окремі складники вартості.

Зазначимо: капітальні витрати, індексація заробітної плати як стаття калькуляції за НП(С)БОДС 135 «Витрати» не можуть бути в складі собівартості послуг ЗВО.

Ст.73 Закону України «Про вищу освіту» [364] регламентовано право ЗВО змінювати плату за навчання не частіше одного разу на рік і не більш як на офіційно визначений рівень інфляції за попередній календарний рік. Розмір плати за весь строк навчання для здобуття відповідного ступеня вищої освіти, підвищення кваліфікації, а також порядок оплати освітньої послуги (разово, щороку, щосеместрово, щомісяця) встановлюються у договорі (контракті), що укладається між закладом вищої освіти та фізичною (юридичною) особою, яка замовляє платну освітню послугу для себе або для іншої особи, беручи на себе фінансові зобов'язання щодо її оплати. Розмір плати за весь строк навчання або за надання додаткових освітніх послуг підлягає оприлюдненню у засобах масової інформації, на офіційних веб-сайтах, на інформаційних стендах та в будь-який інший спосіб (ст.73 Закон України «Про вищу освіту» [365]).

На жаль, така норма не вирішує проблеми компенсації втрат від інфляції. Необхідно враховувати, що витрати на освітні послуги багатокомпонентні, більшу частину вартості навчання становлять витрати на оплату праці, що не є достатньо прив'язаними до рівня інфляції.

Щоб визначити загальний рівень збільшення ціни за таких умов, пропонується спочатку встановити індекси зростання цін на окремі складники собівартості, а після цього «зважити» їх, тобто врахувати частку всіх цих складників у загальній ціні освітніх послуг [366, с. 249]. Практика підтверджує

³⁶⁴ Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

³⁶⁵ Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

³⁶⁶ Матвій М.Я. Методологія та організація маркетингового менеджменту в сфері вищої освіти : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2005. 560 с.

необхідність узагальненої методики такого розрахунку, затвердженої на державному рівні.

Аналіз останніх наукових досліджень з фінансування діяльності суб'єктів державного сектора (в т.ч. ЗВО), формування собівартості реалізації послуг такими юридичними особами дозволили зробити висновок, що поняття «собівартість освітніх послуг» або «собівартість підготовки фахівця» тривалий час не розглядалося українськими вченими-економістами. У фаховій літературі та дослідженнях здебільшого широко розглянуто такі поняття, як «витрати на підготовку фахівців», які включають поточні та капітальні витрати.

За економічними підходами показник собівартості характеризує економічну ефективність виробництва. Освіта – це теж «свого роду» виробництво, тільки надто специфічне і нематеріальне. У зв'язку з цим, удосконалення системи розрахунку освітніх послуг у державних вищих навчальних закладах на принципах НП(С)БОДС є актуальним і своєчасним науковим завданням.

Проблемою розрахунку собівартості освітніх послуг у вищих навчальних закладах займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як С. В. Сисюк, О. В. Лишиленко, Т. М. Кондрашова, Ф. Ф. Бутинець, Г. М. Давидов, М. В. Кужельний, С. В. Свірко, Т. М. Боголіб та ін.

Питанням ціноутворення на ринку освітніх послуг присвячено праці вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких: Т. М. Боголіб, І. С. Каленюк, Т. Є. Оболенська, В. М. Огаренко, С. Я. Салига, А. Б. Віфлеємський, С. Ю. Кучеренко, А. П. Панкрухін, В. Д. Чухломін, Д. А. Шевченко та інші.

Організації обліку в бюджетних установах, до яких належать ДЗВО, приділили значну увагу наступні вчені: П.Й. Атамас, М. В. Бариніна-Закірова, Р. Т. Джога, Т. В. Канєва, Л. В. Кіндрацька, Н. І. Сушко, І. Ю. Чумакова, С. О. Левицька, М. Я. Матвіїв, Н. З. Мачуга, Т. М. Писаренко, С. В. Свірко та інші.

Особливості ведення госпрозрахункової діяльності у ЗВО потребують суттєвого вдосконалення методики та організації їх обліку, в першу чергу – аналітичного обліку. Своєчасне вирішення вище перелічених проблем – фактор

успішного управління ЗВО в умовах жорсткої конкуренції на ринку освітніх послуг.

Питання дослідження механізму розрахунку собівартості послуг ЗВО вимагають більш поглиблених досліджень, оскільки, цій сфері діяльності притаманні суттєві особливості. В основі всіх методичних підходів щодо визначення ціни є витратні методи ціноутворення, вихідна база яких - розрахунок собівартості підготовки спеціаліста за певним напрямом. Тому дослідження особливостей ціноутворення на принципах їх кореляції з собівартістю освітніх послуг залишаються актуальними.

Метою дослідження є розгляд та обґрунтування методики собівартості та ціноутворення послуг державного вищого навчального закладу в умовах реформованого бюджетного обліку.

Оцінка нормативно-правового регулювання послуг ЗВО як об'єктів бухгалтерського обліку на принципах НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Ціноутворення послуг ДЗВО, калькуляція собівартості їх реалізації мають принципові відмінності від аналогічного процесу у приватних навчальних закладах. Ціна споживача (максимальна ціна, яку згодні платити споживачі) і попит на освітні послуги ДЗВО формуються під впливом таких факторів, як рівень життя населення, його платоспроможність, престижність закладу і спеціальності, перспективи працевлаштування тощо.

В свою чергу, на ціну навчального закладу – надавача послуг (максимальну ціну, за яку згоден надавати свої послуги ЗВО) впливають: собівартість навчання студентів, державне регулювання цін, етап життєвого циклу освітньої послуги, рівень конкуренції, оптимальне врахування інших витрат діяльності ДЗВО для їх покриття розміром оплати за навчання (в першу чергу, мова за послуги за рахунок спецфонду власних надходжень закладу), рівень інфляції, маркетингова стратегія тощо. У результаті збалансування ціни покупця та ціни продавця отримують ринкову ціну освітньої послуги [³⁶⁷, с. 31]. На ринку освітніх послуг ціна виконує роль регулятора, орієнтує всіх учасників такого ринку на пошук оптимальних параметрів діяльності закладів вищої освіти.

³⁶⁷ Штефаніч Д. А., Семенюк С. Б. Особливості ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2008. С. 29–33.

На жаль, сьогодні ДЗВО не мають правової бази щодо калькуляції платних послуг на принципах економічно обґрунтованих елементів витрат, що їх забезпечують.

Дослідники ціноутворення на ринку освітніх послуг розглядають методи формування цін у різному поєднанні:

- витратні і ринкові [³⁶⁸, с. 107];
- витратні методи та методи, орієнтовані на споживача, конкурентів та корисність продукту [³⁶⁹, с. 84];
- затратний метод, агрегатний, на основі поточних цін, на основі попиту, конкурентний [³⁷⁰, с. 29].

Сьогодні ЗВО як суб'єкт ринку освітніх послуг у ціновій політиці доцільно знати та раціонально використовувати комбінацію різних методів ціноутворення. Разом з тим, поєднуючи традиційний і маркетинговий підходи, у практиці ціноутворення послуг, наданих на умовах самофінансування, доцільно використовувати такі методи: витратні, ціннісний, з орієнтацією на конкурентів (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Класифікація платних послуг, що надаються ЗВО

Класифікаційна ознака	Види послуг	Мета класифікації
Сфера надання послуг	1. Послуги у сфері освітньої діяльності	Раціоналізувати калькулювання вартості послуг; здійснити організаційне забезпечення послуг підрозділами, які мають відповідну матеріально-технічну базу та кадровий склад.
	2. Послуги у сфері наукової та науково-технічної діяльності	
	3. Послуги у сфері міжнародного співробітництва	
	4. Послуги у сфері охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту	
	5. Побутові послуги	
	6. Транспортні послуги	
	7. Житлово-комунальні послуги	

³⁶⁸ Іванова Н. Ю., Волкотруб А. В. Ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Наукові записки НаУКМА*. 2011. Т. 120 : Економічні науки. С. 107–110. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3622/Ivanova_Tsinoutvorennia_na_rynku_osvitnikh_posluh.pdf?sequence=3&isAllowed=y.

³⁶⁹ Ромащенко К. М., Ромащенко Т. І. Ціноутворення на освітні послуги в державних вищих навчальних закладах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 7. С. 83–85.

³⁷⁰ Штефаніч Д. А., Семенюк С. Б. Особливості ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2008. С. 29–33.

Класифікаційна ознака	Види послуг	Мета класифікації
	8. Інші послуги	
Тип ринкового середовища	1. Послуги, що надаються на ринку освітніх та наукових послуг на конкурентних засадах	Виявити послуги, у сфері яких ЗВО може бути ціновим лідером, або на які може встановлювати монопольні ціни.
	2. Інші послуги, що надаються ринку на конкурентних засадах	
	3. Послуги, що надаються ринку на монопольних засадах	
Структура витрат	1. Трудомісткі (в структурі витрат переважають змінні витрати)	Виявити послуги, які забезпечують більший економічний ефект.
	2. Матеріаломісткі (в структурі витрат переважають змінні витрати)	
	3. Фондомісткі (в структурі витрат переважають постійні витрати).	

Складено за: [371].

Витратні методи вважаються найпростішими і досить часто застосовуються у практиці ціноутворення вітчизняних ЗВО, оскільки гарантують отримання достатнього доходу для покриття усіх понесених витрат. Вихідною базою у ціноутворенні при цьому є розрахунок собівартості освітньої послуги. Передбачається, що ціна має відшкодувати загальні витрати закладу.

У складі цих витрат розрізняють:

- постійні витрати, які не залежать від чисельності зарахованих на навчання студентів;
- змінні витрати, що залежать від річного плану підготовки фахівців і можуть коливатися.

Різновидом витратних методів є метод беззбиткового ціноутворення (або метод маржинальних витрат), а також розрахунок ціни з урахуванням інфляції.

Для визначення оптимальної ринкової ціни витратні методи не є доцільними, оскільки орієнтовані на власні інтереси освітнього закладу, не відображають цінність послуги з позиції споживача, не враховують реальної ситуації на ринку освітніх послуг.

³⁷¹ Костриченко В. М., Красовська Ю. В. Методичні особливості формування цін на платні послуги вищих навчальних закладів. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 525-530. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/86.pdf.

Цей метод фактично ігнорує такі ринкові фактори, як попит і споживчий вибір на основі корисності послуги як товару.

Принципово іншим методом, що дає змогу реалізувати маркетинговий підхід ЗВО до ціноутворення, є метод розрахунку ціни з орієнтацією на попит. В основі даного методу - суб'єктивна оцінка споживачем цінності освітньої послуги. Цінність послуги характеризує її оцінку з погляду учасників економічних відносин - це суб'єктивно сприйнята споживачем корисність послуги. Отже, ціна, розрахована цим методом, ураховує, передусім, важливість та необхідність послуги, попит на неї, платоспроможність споживачів освітніх послуг.

Застосування цього методу має певні складності: враховуючи специфіку освітніх послуг, потенційні споживачі не завжди здатні об'єктивно оцінити їх корисність, а отже - цінність. Рішення щодо придбання освітніх послуг споживач приймає на підставі ціни, розраховуючи, що вища вартість навчання має забезпечити кращу якість послуг, що сьогодні практично не завжди відповідає дійсності.

Метод з орієнтацією на конкурентів базується на аналізі цін, які пропонують інші ЗВО – найближчі конкуренти. Під час використання цього методу заклад орієнтується не на рівень власних витрат і ринковий попит, а на ціни конкурентів: чим сильніші позиції закладу на ринку освітніх послуг за конкретними спеціальностями, тим менша в нього потреба орієнтуватися на ціни інших вишів і слідувати за конкурентами.

Ціноутворення на ринку освітніх послуг буде раціональним, якщо базова ціна буде калькулюватись ЗВО з використанням витратних методів, а подальше її корегування та оптимізація будуть здійснюватися на основі ринкових методів.

На практиці встановлення вартості платних освітніх послуг ЗВО регламентується Постановою КМУ «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності»

(далі – Перелік платних послуг) [372], а також Порядком надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами [373]. Кінцевий варіант такою ціни невід’ємно має покривати витрати, здійснені на етапах надання освітніх платних послуг, економічно обґрунтованих та повно і раціонально облікованих.

Надання платних послуг ЗВО в сучасних умовах реформування освіти, на жаль, за основними регуляторними актами їх упровадження не відповідає потребам закладів в надходженні власних коштів, результативності ведення обмінних операцій, зокрема: застосовуються закладами витратні методи формування їх собівартості (що призводить до невідповідності ціни ринковим умовам); практично не можливо спрогнозувати варіативність ціни за весь період навчання (органи державної статистики не надають прогнозу динаміки інфляційних змін); види платних послуг не враховують ресурсних можливостей закладу (що впливає не тільки на суми власних надходжень, але й на якість прикладної професійної підготовки випускників відповідних спеціальностей, залучених до надання таких послуг).

Зазначені вище нормативні документи обмежують ЗВО в обранні форм платних послуг, що (як свідчить міжнародна практика варіативності основної діяльності вищих навчальних закладів) ускладнює ринковий формат розвитку вищої освіти в Україні.

Керуючись зазначеною вище нормативною базою надання платних послуг ЗВО, практично неможливо розрахувати середню вартість навчання одного студента. В результаті, заклади на практиці змушені використовувати загальну (точніше, суб’єктивну) методику оцінки вартості навчання. Під час її формування необхідно всебічно врахувати: покриття планових витрат за даною спеціальністю; відповідність вартості ринковому попиту й пропозиції, забезпечивши ліцензійний

³⁷² Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : постанова Кабінету міністрів України від 27.08.2010 № 796. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>.

³⁷³ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

набір студентів; можливість оперативного реагування на макроекономічні процеси тощо. Зазначимо: вітчизняні статистичні державні органи не дають жодних прогнозів на зміни інфляційних процесів навіть в найближчій перспективі [374, с. 9].

Аналіз складових собівартості навчання студентів бюджетної та контрактної форм показав, що ЗВО змушені фінансувати поточний і капітальний ремонт, розвиток матеріально-технічної бази за рахунок вартості навчання студентів-контрактників: капітальні видатки як за розмірами, так за їх призначеннями в розрізі одержувачів (тобто, ЗВО) більше десяти років поспіль не мають належного рівня системності в критеріях визначення.

В таких умовах собівартість навчання студента-контрактника не може за методикою формування відповідати базовим принципам НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Реалії фінансово-господарської діяльності ЗВО переконливо визначають наступні важливі питання формування собівартості:

- ціна за навчання не може перевищувати собівартість (інакше – втрата закладом статусу неприбутковості);
- собівартість має включати суму прямих виробничих та загальновиробничих витрат, а також розподілених інших витрат діяльності, прямо пов'язаних з наданням освітніх послуг (жодних інших елементів калькуляції собівартості не передбачено).

Закономірно виникає питання: яким чином урахувувати конкурентний характер платних освітніх послуг, ціна на які має корегуватися з урахуванням привабливості та цінової еластичності попиту за певною спеціальністю, у яких формах звітності; на яких рахунках обліку доцільно врахувати знижки в елементах собівартості послуг – диференціація повинна «віддзеркалювати» рівень платоспроможності населення відповідного регіону.

Рішення, очевидно, в площині аналітичного відображення діяльності ЗВО,

³⁷⁴ Левицька С. О., Харчук Ю. Ю. Фінансування діяльності вітчизняних державних вищих навчальних закладів в умовах сталого національного розвитку. *Нова педагогічна думка*. 2013. № 1. С. 7–11.

що фінансується бюджетними коштами та власними надходженнями. Разом з тим, чіткої відповіді НПСБОДС для обліку маржинального доходу як об'єкта обліку за результатами надання освітніх послуг, на даний час, не дають.

Для вітчизняних ЗВО такі ринково-маркетингові підходи щодо коригування в оперативному часі собівартості (відповідно, ціни) на платні послуги сьогодні не регламентовано на державному рівні.

Відповідно до Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами калькуляційною одиницею є вартість їх отримання.

Складові вартості витрат: витрати на оплату праці працівників; нарахування на оплату праці відповідно до законодавства; безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій; капітальні витрати; індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства.

До безпосередніх витрат та оплати послуг інших організацій при визначенні вартості платних освітніх послуг належать: матеріальні витрати, що використовуються на надання освітніх послуг; проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, що використовуються для надання платних освітніх послуг; службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням платних освітніх послуг; оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, ліцензій для надання платних освітніх послуг.

Порядок досить чітко регламентує розрахункові елементи в калькуляції витрат на зазначені види платних послуг. Так, вартість безпосередніх витрат та оплата послуг інших організацій *вираховуються прямим розрахунком* на основі встановлених чинними нормативно-правовими актами ставок орендної плати або витрат на оренду приміщень інших підприємств, що використовуються у навчальному процесі (вартість оренди яких встановлена згідно з укладеними договорами оренди), норм витрат та тарифів відповідно до затверджених в установленому порядку нормативів, порядку розрахунку за комунальні послуги та спожиті енергоносії (за опалювальний сезон або рівномірно протягом року).

У випадках, коли прямий розрахунок вартості безпосередніх витрат, оплати

послуг інших організацій здійснити неможливо, їх вартість *визначається, виходячи з фактичних витрат на одиницю наданої аналогічної платної освітньої послуги*, що склались у цьому навчальному закладі за минулий звітний період, з урахуванням індексу інфляції [³⁷⁵].

Аналіз визначення собівартості платних послуг підтверджує їх достовірність при умові документального забезпечення розрахункових складових. Разом з тим, відкритими залишаються питання нормативного регулювання оцінки елементів витрат як об'єктів реформованого бюджетного обліку: економічно обґрунтовані витрати повинні корелювати з підтвердженням понесених економічних вигод/потенціалу корисності на етапах надання платних послуг.

Серед елементів собівартості платних послуг ЗВО - як трудомісткі, так і фондомісткі платні послуги. Доцільно базу їх розподілу (що є ключовим питання формування собівартості) затвердити в наказі про облікову політику закладу, поєднавши раціонально методи розподілу непрямих виробничих та інших операційних та не операційних витрат за обраною базою розподілу (в більшості, пропорційно прямих витрат на оплату праці і прямих витрат на експлуатацію основних засобів, рідше на практиці застосовують розрахункові показники чисельності студентів / науково-педагогічного та обслуговуючого персоналу).

Вартість конкурентних платних послуг (специфічних за регіональним урахуванням їх ринкової привабливості) залишається поки економічно необґрунтованою, оскільки відсутні хоча б в наближеному варіанті критерії такої оцінки.

Попри те, що у методиках розрахунку вартості інших платних послуг ураховуються вимоги нормативно-правових актів, що регулюють надання послуг у відповідній сфері діяльності, важливо уніфікувати вимоги головного розпорядника (Міністерства освіти і науки України) щодо альтернатив розрахунку їх собівартості з урахуванням вартісного вираження оцінки / рівня конкурентності.

³⁷⁵ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

Науково обґрунтована класифікація витрат суттєво впливає на чіткість побудови методики обліку витрат, що виникають у процесі надання освітніх послуг. За економічними критеріями собівартість освітніх послуг - якісний показник за загальною оцінкою вартості у співставленні з оцінкою суспільної їх корисності. Собівартість виконує комплексну функцію: раціональної оцінки затрачених ресурсів на надання такої послуги (включає різні види витрат, що залежать і не залежать від роботи навчального закладу); аналітичної кореляції їх суспільної значимості на умовах максимально об'єктивної вартісної оцінки.

Такі варіації сьогодні не регламентовані на державному рівні для вітчизняних вищих навчальних закладів, а реформація обліку діяльності ЗВО поки що не має завершеності з огляду на інституціональну комплексну залежність від базових регламентів щодо фінансування та оподаткування закладів вищої освіти.

Відтак, цілком логічно буде припустити, що однією з актуальних проблем методології та практики обліку витрат ЗВО є:

- порядок обчислення собівартості освітніх послуг;
- потреба в калькулюванні фактичної собівартості освітніх послуг на підставі даних фінансової звітності (що зумовлює тісний взаємозв'язок і взаємозалежність калькулювання та облікового відображення витрат, пов'язаних із наданням освітніх послуг).

Це проявляється у тому, що, з одного боку, підставою для обчислення собівартості є дані фінансової звітності, а з іншого – облік витрат організується з такою деталізацією, яка необхідна для калькулювання, контролю та управління собівартістю.

Очевидно, що із введенням реформованого бухгалтерського обліку актуалізується потреба в організації управлінського обліку.

В системі обліку фінансово-господарської діяльності ЗВО актуалізується питання створення та методологічного забезпечення інтегрованої обліково-аналітичної бази підсистем обліку діяльності ЗВО (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Концептуальні основи підсистем інтегрованої системи бухгалтерського обліку діяльності ЗВО

Критерії	Інтегрована система бухгалтерського обліку			
	Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський (управлінський)	Статистичний	Податковий
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні
Відкритість даних	Для зовнішніх і внутрішніх користувачів	Для внутрішніх користувачів	Для зовнішніх і внутрішніх користувачів (за виключенням певного переліку комерційної інформації)	Для зовнішніх і внутрішніх користувачів
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий	Обов'язковий	Обов'язковий (для платників податків)
Звітність	Затверджена на державному рівні	Внутрішня	Затверджена на державному рівні	Затверджена на державному рівні
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Визначені керівництвом напрямки/питання господарської діяльності	Соціально-економічні явища та процеси в рамках господарської діяльності	Господарська діяльність суб'єкта
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс, узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, баланс, узагальнення даних на звітну дату - обов'язково; рахунки, подвійний запис - застосовуються в пріоритетному, але не обов'язковому порядку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні

Складено автором

Для організації бухгалтерського та управлінського обліку ЗВО витрати потрібно класифікувати за економічним змістом (елементами, статтями витрат). Групування витрат слід здійснювати за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; інші витрати (перелік – з традиційних форм статистичної та фінансової звітності).

Також є можливість використання методів обліку витрат, що застосовують у сфері матеріального виробництва (зокрема, якщо мова іде за собівартість продукції підсобного господарства, що є на балансі ЗВО, індивідуального науково-дослідного замовлення тощо), а також різних способів калькулювання робіт, послуг.

Правильний вибір методів обліку витрат ЗВО вимагає визначення їх змісту шляхом критичного аналізу існуючих методів обліку витрат з урахуванням відповідної регуляторної бази.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [376] зазначає, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність ЗВО для внутрішніх користувачів у процесі управління. Проте, сучасний управлінський облік – не суто облік, а дієва інформаційна база для оптимізації господарської діяльності, розширення адміністративного впливу в розрізі найбільш проблемних (актуальних) питань. Обрані методи управлінського обліку повинні надавати можливість визначення та аналізу тенденцій зміни величини витрат ЗВО з метою оцінки та інтерпретації облікових даних, прийняття внутрішніми користувачами своєчасних і ефективних управлінських рішень.

Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі класичного внутрішньогосподарського обліку, зокрема, в питаннях реалізації принципів НП(С)БОДС 135 «Витрати» аналітичний інструментарій управлінського обліку дозволяє проводити системний моніторинг та оцінку управління елементами витрат, собівартістю освітніх послуг в цілому [377].

Практика калькулювання собівартості надання освітніх послуг ЗВО показала, що собівартість освітніх послуг визначається способом прямого розрахунку на основі прямого обліку витрат. В більшості випадків, об'єктом обліку витрат є всі сукупні витрати, пов'язані з освітньою діяльністю в цілому

³⁷⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

³⁷⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12/paran4#n4>.

(окрім врахування курсів і форм навчання), а собівартість навчання одного студента визначається поділом всіх витрат, пов'язаних із здійсненням освітньої діяльності, на кількість студентів бюджетної і контрактної форми навчання (включаючи денну та заочно-дистанційну форми).

Застосування цього способу доцільно лише в тих закладах, що здійснюють навчання за декількома спеціальностями, але при цьому за однією формою навчання або навпаки, за однією спеціальністю і декількома формами навчання (у тому випадку, коли технічно можливо організувати облік фактичних витрат по кожному об'єкту калькулювання). Зауважимо, що такий спосіб знижує аналітичний рівень відображення елементів калькуляції собівартості витрат.

Таким чином, методика калькулювання освітніх послуг, яку використовують ЗВО на практиці, у цілому передбачає розрахунок середньої вартості навчання одного студента по вищому навчальному закладу (або за формою навчання), не враховує специфіку освітнього процесу кожної спеціальності та/або форми навчання. Використання «котлового» методу обліку витрат і калькулювання собівартості, без сумніву, знижує точність розрахунків, не надаючи керівництву закладу інформації щодо найбільш прибуткових спеціальностей, не дозволяє розраховувати витрати на навчання студентів за новими спеціальностями [378; 379].

Не дивлячись на впровадження облікових стандартів реформованого бюджетного обліку (в першу чергу, НП(С)БОДС 135 «Витрати»), сьогодні немає чітко встановленої та загальноприйнятої методики обліку госпрозрахункової діяльності ЗВО: бухгалтерія закладу здійснює окремий облік запасів, основних засобів, заробітної плати тощо, однак облік процесу здійснення кожного окремого виду госпрозрахункової діяльності практично не ведеться.

На даний час НП(С)БОДС 135 регламентує собівартість реалізованих послуг, продукції (робіт), які можуть надавати ЗВО, у складі:

³⁷⁸ Вацик Н. І. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 2 (27). С.184–188.

³⁷⁹ Костриченко В. М., Красовська Ю.В. Методичні особливості формування цін на платні послуги вищих навчальних закладів. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 525-530. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/86.pdf.

I - виробничої собівартості освітніх послуг, продукції (робіт), що були реалізовані/надані протягом звітного періоду;

II - нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

III - наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості освітніх послуг, продукції (робіт) ЗВО включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість при цьому зменшується на: справедливу вартість супутньої продукції/послуг, що реалізуються; вартість супутньої продукції в ціні можливого їх використання.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості освітніх послуг, продукції (робіт) устанавлюються закладами за погодженням з Міністерством освіти і науки України, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва/надання освітніх послуг, продукції (робіт).

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам навчально-наукового та допоміжного складу, зайнятим у виробництві/наданні освітніх послуг, продукції (робіт), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин

продукції, зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

Витрати на управління виробництвом/надання освітніх послуг, продукції (робіт):

- оплата праці апарату управління навчально-науковими та виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо;

- відрахування на соціальні заходи апарату управління навчально-науковими та виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами;

- витрати на оплату службових відряджень працівників закладу;

- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості послуг/продукції);

- витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання приміщень ЗВО;

- витрати на обслуговування навчально-наукового та виробничого процесів (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату

управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та їх якістю);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до підрозділів закладу; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати ЗВО, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з нормального режиму навчального процесу звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати ЗВО, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості наданих послуг (робіт). Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. Щодо адміністративних, інших витрат – вони передбачені в ціні послуг за базою розподілу в розрізі об'єктів витрат

Узагальнюючи, варто відмітити, що існуюча методологія обліку операційних витрат в освітній сфері не відповідає вимогам, регламентованим НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» та НПСБОДС 135 «Витрати». На практиці ЗВО спрощують аналітичний рівень операційних витрат, що невиправдано в умовах формування європейських підходів до оцінки ефективності діяльності державних суб'єктів надання освітніх послуг, оскільки

обумовлює низький ступінь достовірності та об'єктивності інформації щодо показників собівартості, не забезпечуючи при цьому належний контроль витрат за об'єктами обліку і місцям їх виникнення.

Зазначене не дозволяє оцінити та спрогнозувати на належних рівнях потребу в необхідних сумах бюджетної підтримки, ускладнює контроль і аналіз результативності ЗВО на етапах планування бюджетів головним розпорядником.

Вимоги ринкової економіки обумовлюють необхідність постійно удосконалювати методика бухгалтерського обліку витрат в ЗВО. Не дивлячись на впровадження НП(С)БОДС, дані бухгалтерського обліку витрат не достатньо ефективно використовуються для поточного прийняття управлінських рішень, а також для контролю й аналізу відхилень від нормативних або планових показників, не забезпечують порівнянність планових (нормативних) і звітних показників відносно складу й класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, способів розподілу витрат тощо.

Калькуляція собівартості платних послуг на основі Переліку платних послуг не відповідає в повній мірі НП(С)БОДС 135, враховуючи як безпосередньо виробничі, так і всі інші витрати звичайної діяльності. З одного боку, це суперечить обліковим стандартам (вітчизняним, міжнародним), а з іншого, в умовах обмеження ціни на послуги в рамках її собівартості ситуація абсолютне дотримання НП(С)БОДС 135 – завчасно провокує дефіцит коштів на покриття понесених витрат діяльності ЗВО.

Бухгалтерська інформація являє собою базу для аналітичних і планових (нормативних) розрахунків, має бути побудована відповідно до мети і завдань останніх у конкретних управлінських ситуаціях. Саме в системі бухгалтерського обліку повинні формуватися лише ті показники, які надалі оброблятимуться в системі планування та аналізу економічної інформації.

Відсутність методики розрахунку собівартості навчання одного студента, індивідуальний підхід ЗВО до таких розрахунків (що є їх внутрішнім обліково-управлінським регламентом) знижують роль бухгалтерського обліку і фінансової звітності як джерела необхідної економічної інформації для прийняття

управлінських рішень у галузі ціноутворення, вироблення стратегії поведінки на ринку освітніх послуг, проведення структурно-динамічного, факторного та прогнозного видів економічного аналізу. Тому, для ЗВО актуалізується розробка на рівні головного розпорядника коштів гармонізованої обліково-економічної інформації, що можливість формування показників собівартості в рамках спеціальності, виду освітньої послуги, форм навчання тощо.

С. В. Сисюк відзначає, що проблеми розрахунку вартості витрат на підготовку одного фахівця у значній мірі подібні до тих, що враховуються при визначенні собівартості промислової або сільськогосподарської продукції на підприємствах, де одночасно за допомогою одних і тих же засобів виробництва одними і тими ж працівниками виробляється продукція різного призначення [380, с. 111].

З урахуванням міжнародної практики обліку витрат урядового сектору сфера діяльності (комерційна / некомерційна) не повинна бути визначальним принципом при вирішенні питань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг.

На сьогодні існують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості.

Інформація, що формується в бухгалтерському обліку ЗВО, дозволяє дійти висновків лише про структуру і динаміку витрат за їх видами, а також про загальну величину витрат. Такий порядок обліку витрат недостатній для їх управління закладом в сучасному ринковому середовищі, оскільки не формує інформацію, необхідну для прийняття керівництвом ЗВО рішень щодо оптимальної вартості навчання.

Регламентовані НП(С)БОДС 101 принципи щодо госпрозрахункової діяльності не дотримуються на практиці – принципи історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідність доходів і витрат [381].

³⁸⁰ Сисюк С. В. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2006. № 2(36). С. 107–115.

³⁸¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

Доцільно зупинитись на собівартості виконаних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт. Бухгалтерський облік повинен забезпечувати чітку реєстрацію обсягу та якості виконаних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) по кожній темі, надати повну та вичерпну інформацію про досягнуті результати. Очевидною є потреба в змінах загальної психології оплати праці при виконанні науково-дослідних робіт шляхом переходу від оплати праці згідно із окладом до оплати за досягнуті результати.

З цією метою доцільно розробити внутрішній документ «Наряд-завдання для виконання НДДКР», що є поширеною практикою для більшості технічних ЗВО.

Досвід підтверджує ефективність управлінських рішень, реальну мотивацію дослідників, за якими оплата праці виконавців здійснювалася згідно відпрацьованого часу, а досягнуті результати оцінювались у порівнянні із попередньо запланованими [³⁸²; ³⁸³].

Позитивною практикою внутрішніх регламентів ЗВО, що проводять НДДКР, варто зазначити:

- бухгалтерський облік за договорами із замовниками відображає на будь-яку звітну дату розмір витрат за кожною госпдоговірною темою (включаючи витрати, реалізацію таких послуг);
- планування витрат у кошторисі в розрізі кожної теми / замовлення, економічний аналіз з використанням аналітичних процедур структурно-динамічного та параметричного видів аналізу за етапами виконання робіт;
- використання карток аналітичного обліку витрат на виготовлення науково-технічної продукції, наряд-завдання для виконання НДДКР та інші первинні документи щодо витрачених виробничих ресурсів;
- ведення зведених (узагальнюючих) реєстрів для відображення всіх прямих та загальновиробничих ідентифікованих витрат на виконання НДДКР (що відображає калькуляцію за елементами в структурно динамічному вигляді) та ін.

³⁸² Вацик Н. І. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 2 (27). С.184–188.

³⁸³ Вацик Н. І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти : автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня к-та екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.

В умовах інформаційного суспільства та новітніх технологій якісно новим результатом здійснення наукової діяльності ЗВО повинні стати нематеріальні активи – патенти, винаходи, програмне забезпечення, інформаційні бази даних, авторські права, ліцензії, сертифікати тощо. Оцінка їх економічної вигоди не завжди є достовірною: вартісний вираз витрат на придбання/виготовлення таких активів не в повній мірі може враховувати їх соціально-економічний ефект в процесі використання на етапах реалізації освітніх послуг. До того ж, сьогодні існуюча система обліку нематеріальних активів далека від досконалості: потребує додаткового розкриття та нормативного регулювання їх первісна вартість на момент оприбуткування/постановки на балансовий облік, амортизація, оцінка на дату звітності.

Щодо альтернатив створення ефективної системи калькуляції НП(С)БОДС собівартості послуг державних закладів вищої освіти в контексті сучасного реформування освіти в Україні, їх можна узагальнити за особливостями формування відповідних питань. Так, доцільно:

- проводити розрахунок суми прямих виробничих та загальновиробничих витрат на оплату праці працівників (здіяних на етапах надання зазначених освітніх послуг), нарахувань на оплату праці відповідно до законодавства, інших прямих витрат з урахуванням прогнозного показника інфляції;
- проводити за уніфікованими головним розпорядником методичними та організаційними підходами корегування розрахованої суми витрат на норматив приведення чисельності студентів на одну ставку викладача тощо;
- визначати статті витрат за формуючими відповідно до ПСБОДС 135 «Витрати» елементами собівартості навчання, а також за розподіленими іншими витратами основної фінансово-господарської діяльності (іншими операційними, фінансовими, капітальними витратами, що забезпечують надання освітніх послуг) у розрахунку *на одного студента за контрактною формою навчання на один рік навчання;*
- визначати повну собівартість надання послуги на одного студента за рік, в розрізі спеціальностей, форм навчання *протягом усього терміну надання послуги.*

ЗВО, окрім основних платних освітніх послуг, пропонують інші платні освітні послуги, На практиці найбільш поширеними є: підвищення кваліфікації кадрів, підготовка до вступу до вишу та зовнішнього незалежного оцінювання; прийом кандидатських екзаменів та ін. Для таких додаткових платних освітніх послуг калькуляційною одиницею може бути людино-година (тобто, надання послуги одній людині протягом однієї години).

Алгоритм розрахунку вартості інших платних освітніх послуг, які може надавати ЗВО, повинен включати:

Етап 1: розрахунок прямих виробничих та загальновиробничих витрат, пов'язаних із наданням послуги протягом однієї людино-години.

Етап 2: розрахунок інших витрат (інших операційних, фінансових, капітальних витрат, що забезпечують надання відповідних платних послуг) фінансово-господарської діяльності ЗВО, пов'язаних з наданням послуг протягом однієї людино-години.

Етап 3: визначення повної собівартості надання послуги протягом однієї людино - години.

Етап 4: визначення повної собівартості надання послуги протягом усього терміну надання послуги.

Етап 5: корегування вартості з урахуванням інфляції та ринкових факторів: цін конкурентів, цінової еластичності попиту, якості послуг та можливих ринкових переваг. Запропоновані алгоритми передбачають, що під час обчислення вартості платних освітніх послуг розрахунок доцільно проводити за статтями калькуляції, що безпосередньо корелюють із регламентованими елементами витрат [384].

Враховуючи високу трудомісткість платних освітніх послуг, доцільно проводити розподіл непрямих та адміністративних витрат за затвердженою наказом про облікову політику ЗВО методом, зокрема: пропорційно прямим витратам на оплату праці, пропорційно чисельності студентів відповідних

³⁸⁴ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

напрямків / спеціальностей та/або навчальних/аудиторних місць тощо. Це забезпечить методологічну узгодженість та правильний порядок урахування витрат у вартості платних освітніх послуг.

Загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат і їх калькулювання поки що не існує, але з огляду обліково-аналітичну практику ЗВО їх можна згрупувати за наступними ознаками: суттєвістю (межа якої прийнята керівництвом закладу), структурою об'єктів обліку витрат, ступенем деталізації витрат, повнотою включення витрат, ступенем управлінського оперативного впливу, величиною включення витрат, оперативністю і рівнем контролю за витратами та ін.

Враховуючи практику ряду вітчизняних закладів (Національного університету водного господарства та природокористування, Національного університету «Острозька академія», Житомирського державного технологічного університету та ін.) з метою вибору можливого методу обліку витрат і калькулювання собівартості надання освітніх послуг у розрізі спеціальностей та форм навчання в межах госпрозрахункової діяльності ЗВО доцільно використовувати позамовний метод обліку витрат у поєднанні з елементами нормативного методу.

Замовленням при цьому в освітній установі є курс (рік) навчання за відповідними спеціальностями, за якими здійснюється підготовка студентів, з урахуванням терміну і форм навчання. Витрати закладу на навчання розподіляються між усіма курсами навчального процесу підготовки студентів. Наприкінці кожного навчального року визначають собівартість навчання одного студента, а наприкінці всього терміну навчання – собівартість навчання одного фахівця.

Найбільш прийнятним та раціональним для ЗВО є позамовний метод: прямі витрати на навчання одного студента враховуються у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими спеціальностями або формами навчання ЗВО.

Решта витрат враховуються за місцями їх виникнення і включаються у собівартість окремих замовлень згідно з встановленою базою (ставкою) розподілу.

Практично адаптованими до освітньої діяльності є класичні економічні підходи формування собівартості за цим методом: прямі витрати (матеріальні витрати, заробітна плата професорсько-викладацького складу, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, що використовуються для навчального процесу) можна віднести безпосередньо на замовлення (на об'єкт калькулювання).

Непрямі витрати (заробітна плата з нарахуваннями по соціальному страхуванню управлінського персоналу навчально-наукових підрозділів групуються в залежності від місця їх виникнення, розподіляються між замовленнями пропорційно прийнятим в обліковій політиці ЗВО базам.

Вибір бази розподілу непрямих витрат залежить від специфіки діяльності ЗВО, впливає на величину собівартості послуг, відтак – обґрунтовується за критеріями ефективності і затверджується наказом про облікову політику ЗВО. Помилки або неточності, закладені під час здійснення процесу розподілу непрямих витрат, можуть стати причиною прийняття невірних рішень.

З урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності ЗВО доцільно розглянути три підходи щодо позамовного методу калькулювання:

1) виділяється одна стаття прямих витрат (трудові витрати) і застосовується один коефіцієнт розподілу непрямих витрат;

2) виділяється кілька статей прямих витрат (прямі трудові витрати, витрати, пов'язані з навчальним процесом, тощо), обирається один коефіцієнт розподілу непрямих витрат;

3) виділяється кілька статей прямих витрат, розраховується кілька коефіцієнтів розподілу непрямих витрат [385].

Калькуляційною одиницею при цьому є вартість отримання відповідної платної освітньої послуги однією фізичною особою за весь період її надання у повному обсязі. Відповідно до цього, ЗВО може диференціювати розмір плати за надання платної освітньої послуги, виходячи з ліцензованого обсягу,

³⁸⁵ Вацик Н. І. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 2 (27). С.184–188.

співвідношення попиту та пропозиції за конкретними напрямками (спеціальностями) навчання на ринку освітніх послуг [³⁸⁶, с. 258].

Важливе уточнення щодо елементів витрат на оплату праці, які в калькуляції собівартості платних послуг сьогодні варіюють в межах 60-85% (з нарахуванням ЄСВ).

Цілком раціональним є практика врахування в складі витрат на оплату праці працівників, залучених до надання платної освітньої послуги, крім посадових окладів (у тому числі, погодинної оплати), підвищення, доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені відповідними нормативно-правовим актами.

При формуванні витрат на оплату праці працівників, що залучені до надання платної освітньої послуги, також можуть враховуватись виплати, що носять заохочувальний характер, у порядку, встановленому законодавством та колективними договорами.

Кількість працівників відповідної кваліфікації, залучених до надання платних освітніх послуг, з відповідними розмірами посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати), а також кількість годин їх роботи визначаються, виходячи з необхідності врахування всього обсягу виконуваних робіт відповідно до затверджених норм педагогічного навантаження або часу, необхідного для виконання тих чи інших видів робіт. Нарахування на оплату праці, єдиного соціального внеску, здійснюються у розмірах, передбачених чинним законодавством [³⁸⁷, с. 220].

Особливості ведення госпрозрахункової діяльності ЗВО потребують суттєвого вдосконалення методики та організації їх обліку. Відтак, своєчасне вирішення вище перелічених проблем з формування аналітичної управлінської інформації сприятиме успішному генеруванню фінансового забезпечення ЗВО в умовах жорсткої конкуренції на ринку освітніх послуг.

³⁸⁶ Волосова Н., Стеблюк Н. До питання визначення вартості освітніх послуг та формування ефективної цінової політики у державних вищих навчальних закладах. *Економічний аналіз*. 2011. № 8. С. 258–261.

³⁸⁷ Оболенська Т. Є. Освітні послуги в Україні. *Проблеми формування ринкової економіки*. 2000. Вип. 8. С. 220–226.

Як альтернативу, розглянемо алгоритм розрахунку базової вартості освітньої послуги для студентів, що включає наступні кроки:

Розрахунок собівартості навчання (C):

$$C=C_1+C_2+C_3, \quad (1)$$

де C_1 – витрати на оплату праці;

C_2 – нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;

C_3 – безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій; капітальні витрати (що суперечить НП(С)БОДС 135) [18, с. 112].

При цьому: $C_1=1,05 \times \text{ОП}$ (0,02 – заохочувальні виплати, 0,03 – прогнозний показник інфляції).

ОП – оплата праці обчислюється за формулою, що передбачає наступні складові:

- питому вагу ставок професорів, доцентів, старших викладачів, асистентів;
- середньомісячну зарплату ПВС кафедри = середньорічний оклад + надбавка за вислугу років + надбавка за вчене звання + доплата за науковий ступінь + допомога на оздоровлення при наданні щорічної відпуски (1/12 оздоровчих);
- норматив приведення чисельності студентів на 1 ставку викладача;
- середньомісячну заробітну плату навчально-допоміжного персоналу;
- норматив приведення чисельності студентів на 1 ставку навчально-допоміжного персоналу;
- середньомісячну зарплату іншого персоналу;
- норматив приведення чисельності студентів на 1 ставку іншого персоналу.

$$C_2=0,22 \times \text{ФОП}, \quad (3)$$

де 22% – ставка Єдиного соціального внеску для ЗВО.

У формулі розрахунку, як альтернатива, доцільно задіяні наступні показники відповідної діяльності звітного періоду ЗВО:

- придбання товарів, оплата послуг;
- придбання канцтоварів, інвентарю, книжок;

- оплата послуг, крім комунальних (транспортні послуги, поточний ремонт, послуги зв'язку);
- оплата комунальних послуг;
- витрати на відрядження;
- витрати на заходи по охороні праці;
- інші видатки/витрати.

Щодо рівнів аналітичного обліку витрат, то його доцільно запровадити за кожним видом послуг (діяльності) з відкриттям спеціальної картки аналітичного обліку, в основі яких - зведена інформація з первинних документів, меморіальних ордерів, розрахунків бухгалтерії. Документ міститиме зведену інформацію про понесені здійсненні витрати (що уможливить аналіз результативних показників в рамках виконання бюджетних програм), служитиме основою для визначення фактичної собівартості (відповідно - ціни наданих послуг), а також ефективного оперативного та стратегічного управління.

Узагальнюючи, облік витрат на освітні послуги доцільно вести окремо у розрізі календарного року по кожному курсу, в розрізі спеціальності, форми навчання з метою складання фінансової звітності та розрахунку ціни послуги. Окрему картку слід також вести для аспірантури, інших підрозділів ЗВО. При вдосконаленні існуючої методики обліку госпрозрахункової діяльності ЗВО (тобто, надання платних послуг) важливо враховувати її специфічні особливості, відмінні від промислового виробництва, які істотно впливають на відображення собівартості таких освітніх та інших послуг / виробництва продукції (науково-дослідної та ін.) в обліку [388].

На жаль, використання зазначених критеріїв достовірності обліково-аналітичної інформації сьогодні не дозволяє проконтролювати ефективність здійснених витрат.

Облік заробітної плати працівників, що зайняті виробництвом/наданням освітніх та інших послуг ЗВО ведеться згідно погодинної системи оплати праці. Документ, який при цьому використовують – таблиць обліку використання

³⁸⁸ Вацик Н. І. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 2 (27). С.184–188.

робочого часу. Такий облік заробітної плати не надає повної та достовірної інформації про ефективність використання робочого часу, не дозволяє оперативно визначити витрати праці на виготовлення одиниці продукції [³⁸⁹, с. 8-11].

Аналіз існуючого стану ведення обліку виробничої діяльності ЗВО дозволив зробити висновки щодо його недосконалості: в даний час обліковується лише рух запасів, нарахування заробітної плати тощо; окремо ведеться облік доходів і витрат, проте немає жодного документу, що відображав би усі фактичні витрати на надання послуг, їх відхилення від планових показників. Для вдосконалення аналітичного обліку собівартості послуг доцільно на кожен вид госпрозрахункової діяльності (в розрізі видів послуг, виконавців-структурних підрозділів ЗВО) відкривати окрему картку аналітичного обліку витрат на їх надання.

В такому випадку собівартість спотворюється: по одних видах діяльності вона є значно заниженою, а по інших – завищеною, що не дозволяє здійснювати ефективне управління витратами ЗВО.

Необхідно вдосконалити методику формування і розподілу непрямих витрат при здійсненні госпрозрахункової діяльності для підвищення точності обрахунку собівартості освітніх послуг/виготовленої продукції та здійсненні інших видів госпрозрахункової діяльності ЗВО.

В першу чергу, мова за розподілені операційні витрати, що припадають на розподіл між складовими госпрозрахункової діяльності в кінці звітної періоду. Практика та регламенти чинних облікових стандартів обумовлюють їх розподіл пропорційно до частки кожного виду послуги чи виду діяльності у формуванні спеціального фонду згідно із кошторисом ЗВО. Однак, в умовах реформування обліку пріоритетними є відповідність принципам формування собівартості освітніх послуг (НПСБОДС 135 «Витрати»), методиці відображення витрат за статтями калькуляції (від первинного документа їх фіксації до аналітичного субрахунка бухгалтерського рахунка обліку). Так як сьогодні ЗВО згідно чинного законодавства не дозволено включати до ціни послуги/продукції окрім витрат

³⁸⁹ Вацик Н. І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти : автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня к-та екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.

будь-якого маржинального доходу - відповідно, існує необхідність достатньо високого аналітичного обліку інших витрат (крім прямих виробничих та загальновиробничих), що забезпечують процеси надання платних послуг.

На даний час сума прибутку/збитків від надання послуг списується у кінці звітного періоду на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». Такий облік результатів є неприпустимим і суперечить чинному законодавству, порушує принцип відповідності нарахування доходів і витрат. З цією метою для вдосконалення обліку результатів госпрозрахункової діяльності варто відкрити окремий рахунок «Фінансові результати здійснення госпрозрахункової діяльності/за видами», на якому будуть обліковуватися прибутки (збитки) від здійснення госпрозрахункової діяльності – тобто адміністрація вузу матиме змогу завжди бачити фінансовий результат діяльності, що ведеться установою [³⁹⁰, с. 12]. В Плані рахунків реформованого бухгалтерського обліку ДЗВО, на жаль, відсутні рахунки «Собівартість реалізованих послуг».

У чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ для відображення операцій, пов'язаних із наданням платних послуг ЗВО, використовують рахунок 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками», по дебету якого відображають нарахування плати за навчання в кореспонденції з рахунком 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», а по кредиту рахунку 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» – надходження плати за навчання. Така побудова обліку платних послуг орієнтована ще на застарілу систему командно-адміністративної економіки. У випадку надання платних послуг облік, на жаль, не виконує процесів вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про здійснені витрат.

Очевидною є необхідність ведення обліку госпрозрахункової діяльності ЗВО на єдиному синтетичному рахунку, що дасть змогу наочно бачити фактично

³⁹⁰ Вацик Н. І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти : автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня к-та екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.

здійснені витрати за кожним видом госпрозрахункової діяльності, котрі ляжуть в основу визначення собівартості та формування ціни, заклавши в неї заплановану частину маржинального доходу / прибутку, а також здійснювати контроль за цільовим використанням ресурсів [³⁹¹, с. 29; ³⁹², с. 32].

Розкриті дискусійні питання формування собівартості освітніх послуг закладами вищої освіти обумовлюють потребу в методичних розробках з питань оцінки елементів витрат, їх облікового узагальнення як таких, що прямо пов'язані з основною операційною діяльністю ЗВО, так і елементів витрат, що забезпечують загальні питання фінансово-економічної діяльності закладів. Заходи обліково-аналітичного упорядкування розрахункових складових собівартості освітніх послуг уможливають об'єктивну оцінку економічної ефективності організації освітніх послуг вітчизняних ЗВО, що дозволить покращити показники результативності їх фінансування бюджетними та позабюджетними коштами.

³⁹¹ Кучеренко С. Ю. Ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Економічний вісник університету*. 2011. № 17/1. С. 26–29. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/tsinoutvorennya-na-rinku-osvitnih-poslug>.

³⁹² Штефанич Д. А., Семенюк С. Б. Особливості ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2008. С. 29–33.

РОЗДІЛ 4

КАПІТАЛ (В ТОМУ ЧИСЛІ ЕНДАВМЕНТ) ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ: ОБЛІКОВИЙ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТИ

4.1 Капітал та фінансовий результат закладів вищої освіти: класифікація, визнання, оцінка, бухгалтерський облік

Порядок відображення капіталу в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності є надзвичайно складною і важливою складовою для суб'єктів державного сектору, в тому числі ЗВО. Методологічну основу бухгалтерського обліку та фінансової звітності капіталу суб'єктів державного сектору визначають МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» [393] та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [394].

Зокрема НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» вводить у теорію та практику бухгалтерського обліку нові поняття, такі як: внесений капітал, капітал у підприємствах, капітал у дооцінках, цільове фінансування, потребують відповідного трактування з метою виявлення та вирішення можливих проблемних ситуацій, пов'язаних із відображенням їх в системі бухгалтерського обліку.

Проблемними питаннями щодо відображення у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності капіталу та фінансового результату, присвятили свої роботи вітчизняні науковці та практики, такі як: Л. В. Гізатуліна [395], В. М. Жук, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська [396, 397], С. О. Левицька [398], С. В.

³⁹³ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

³⁹⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

³⁹⁵ Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудит*. 2012. №6. С. 56–57.

³⁹⁶ Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. ДННУ «Акад. фін. Управління». Київ, 2015. 400 с.

³⁹⁷ Iefymenko T., Lovinska L. Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. 2017. Vol. XVII. № 1. p. 60-69. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2017/06/4.pdf>.

³⁹⁸ Левицька С., Кошка К. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2009. № 3 (47). С. 379-387.

Свірко [³⁹⁹], Н. І. Сушко [⁴⁰⁰, ⁴⁰¹] та ін.

З розвитком вищої школи шляхом придбання вузами більшої незалежності і автономії від держави фонди цільового капіталу (ендавмент) (далі – ендавмент) набувають все більшої популярності і поширення. В Україні це явище є абсолютно новим, окремі заклади створюючи ендавмент-фонди не зовсім розуміють як відображати такі операції в системі бухгалтерського обліку і звітності відповідно до чинного нормативного забезпечення. Теоретичні аспекти створення, управління та використання благодійних фондів та перспективи застосування можливостей ендавменту для забезпечення реформування вищої освіти досліджували: О. Белов [⁴⁰²], Т. Б. Лебеда [⁴⁰³], К. Рябков [⁴⁰⁴]. Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, проблеми відображення в системі бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) та фінансового результату ЗВО з урахуванням вимог чинної нормативної бази залишаються мало дослідженими.

Історично серцем методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності є оцінка, зокрема оцінка активів і капіталу суб'єктів державного сектору є основними елементами при складанні фінансової звітності. Узагальнюючи інформацію про вартість активів, капіталу та зобов'язань потрібно керуватись професійним судженням бухгалтера щодо визначення їх вартості на дату складання балансу. Такі судження використовуються при виборі методів оцінки вибуття запасів, прийняття рішень щодо здійснення переоцінки основних засобів, нематеріальних активів тощо.

На думку Л. Г. Ловінської, функція оцінки впливає із її сутності і полягає у

³⁹⁹ Свірко С. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 21 (315). С. 53-56.

⁴⁰⁰ Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 84-100.

⁴⁰¹ Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДНУ “Акад. фін. управ. ління”, 2013. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. 2013. 568 с.

⁴⁰² Белов О. Ендавмент як нова форма забезпечення стабільності фінансування наукових досліджень в Україні. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. № 4. С. 50–62.

⁴⁰³ Лебеда Т. Б. Вплив освіти на економічну динаміку в Україні. *Економіка і прогнозування*. № 4. С. 110–120.

⁴⁰⁴ Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика та українське сьогодення. *Популярна економіка: ціна держави*. 2015. № 34. 18 с.

вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінки забезпечує можливість узагальнювати різнорідні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і фінансовій звітності [⁴⁰⁵, с. 12].

Оцінка в бухгалтерському обліку є: загальним вимірником всіх господарських засобів, джерел, процесів; складовою методу бухгалтерського обліку; базовим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності; передумовою функціонування інших елементів методу бухгалтерського обліку; вираженням інституціональних інтересів інституціональних груп національного й глобального масштабу [⁴⁰⁶, с. 20].

Дійсно, саме оцінка є найбільш важливим фактором, що забезпечує достовірність інформації про основні елементи, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, зокрема активи, зобов'язання та власний капітал.

Відповідно до п. 4.54 Концептуальної основи фінансової звітності оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про фінансові результати [⁴⁰⁷]. Під обліковою оцінкою розуміється результат професійного судження стосовно вірогідного розрахунку вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат або їх характеристик та властивостей з урахуванням невизначеності існуючих умов чи майбутніх очікувань та неможливості їх абсолютного визначення.

Точність розрахункових вимірів забезпечує математична процедура, а не впевненість, що результати економічних явищ або подій достовірно відображені у фінансовій звітності. Вибір основи оцінки та концепції збереження капіталу повинні визначити певну облікову модель, що використовується при складанні фінансових звітів.

⁴⁰⁵ Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 29 с.

⁴⁰⁶ Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. Вип. 150. С. 19-25

⁴⁰⁷ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

У передмові Концептуальної основи зазначено: «Фінансові звіти у своїй більшості складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження фінансового капіталу».

Тож Концептуальна основа передбачає застосування ряду облікових моделей і містить керівні положення зі складання та подання фінансових звітів, підготовлених згідно з обраною моделлю та встановлює основи оцінки елементів фінансових звітів (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1 – Оцінка елементів фінансових звітів згідно Концептуальної основи фінансової звітності (Р4, п.4.54 – п.4.56)

Назва елемента	Сутність
Історична собівартість	Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин, за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності;
Поточна собівартість	Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за не дисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент.
Вартість реалізації (погашення)	Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності (п. 4.55 в)
Теперішня вартість	Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності (п. 4.5. г)

Складено за: [408].

⁴⁰⁸ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

Основою оцінки, яку найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична собівартість, яка передбачає використання концепції збереження фінансового капіталу.

Для розуміння зазначеної концепції зазначимо, що в Концептуальній основі фінансової звітності виділено такі концепції: концепції фінансового і фізичного капіталу; концепцію збереження фінансового і фізичного капіталу [409].

Ґрунтовне дослідження провела Л. Г. Ловінська, де досліджувала концепції збереження капіталу з метою визначення вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку [410].

В монографії зосереджена увага на якісній оцінці процесу відтворення капіталу, оскільки саме це визначає превалюючий напрямок відтворення капіталу – у його фізичній чи у фінансовій формах, що в свою чергу впливає на обрання базової вартісної оцінки. Зауважимо, при фінансовій концепції базова оцінка – історична собівартість, а при фізичній концепції – поточна собівартість.

За фінансової концепції збереження капіталу порядок визначення первісної вартості при визнанні активу залежать від виду останнього та шляху надходження до установи.

Вид активу впливає на склад витрат, які включаються у первісну вартість; шлях чи спосіб надходження – підхід до обчислення первісної вартості.

При порівнянні обох концепцій збереження капіталу можна побачити їх позитивні та негативні сторони (рисунок 4.1).

Розглядаючи концепції збереження капіталу визначено, що в Україні обрана фінансова концепція збереження капіталу, що підтверджує Закон № 996 [411], який визначає, що пріоритетною є оцінка активів за історичною (фактичною) собівартістю.

Фінансова концепція збереження капіталу припускає у певних межах використання поточної вартості за умови, що історична вартість залишається базовою оцінкою.

⁴⁰⁹ Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

⁴¹⁰ Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с.

⁴¹¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Використання поточної вартості є результатом дії декількох чинників. Серед них – чинники зовнішнього та внутрішнього впливу по відношенню до установи.



Рисунок 4.1 – Порівняння концепцій збереження капіталу

Складено за: [412, с. 63, 413, с. 87].

До зовнішніх чинників відносяться: відсутність документального підтвердження фактичних витрат, пов'язаних з придбанням або створенням активів; інфляційні процеси та зміна ринкової кон'юнктури, що призводять до суттєвої зміни цін на раніше визнані активи.

До внутрішніх чинників відносяться: зміна вартості об'єктів в результаті їх амортизації; втрата корисності активів; відновлення корисності та поліпшення характеристик активів.

Концепція збереження фізичного капіталу вимагає прийняття основи оцінки за поточною собівартістю, а концепція збереження фінансового капіталу не

⁴¹² Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посіб. Київ: Лібра, 2001. 840 с.

⁴¹³ Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

вимагає застосування певної основи оцінки і залежатиме від типу фінансового капіталу, який суб'єкт господарювання прагне зберегти.

Принципова відмінність суті двох концепцій збереження капіталу полягає в трактуванні впливу зміни оцінки активів та зобов'язань суб'єкта господарювання. Загалом вважається, що суб'єкт господарювання зберігає капітал, якщо на кінець звітного періоду сума капіталу не перевищує суми капіталу на початок періоду, в іншому разі, якщо сума перевищення встановлено то це є фінансовим результатом.

Зауважимо, що у світовій практиці найпоширенішою є модель обліку, що базується на фінансовій концепції капіталу, за якої капітал розглядається як вартість чистих активів або власного капіталу, а фінансовий результат обчислюється як приріст чистих активів на кінець звітного періоду за вирахуванням будь-яких виплат засновникам.

Історично економічна теорія дає своє визначення поняттю «капітал», що породжує невизначеність у його трактуванні та суміжних з ним термінів і ще більше ускладнює процес його обліку. Поняття «капітал» асоціюється з поняттям «власність», оскільки у момент створення установи її стартовим капіталом виступає вартість майна.

Виникнення заборгованості є нормальним процесом діяльності суб'єктів держаного сектору, в подальшому власний капітал визначається за вирахуванням із загальної суми активів суми зобов'язань.

Тож, поняття власного капіталу тісно пов'язане з поняттями активів і зобов'язань, тому його визначення наведено у НП(С)БОДС та МСБОДС.

Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» власний капітал є залишковою часткою в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань ^[414].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» власний капітал є частиною в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після

⁴¹⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів» URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.

вирахування зобов'язань [415].

З наведених визначень, зрозуміло, що стандарти мають практично однакове трактування категорій, проте наявні й певні відмінності.

Поняття та склад власного капіталу розкриті в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Як уже зазначалося у підрозділі 1.1 власний капітал розпорядників бюджетних коштів (в тому числі ЗВО) складається з окремих складових, а саме: внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат, капітал у підприємствах, цільове фінансування.

З метою визначення структури власного капіталу ЗВО, нами проведено вибіркового аналізу даних форми № 1-дс «Баланс», опублікованої на офіційних сайтах ЗВО. Результати здійсненого аналізу відображені на рисунку 4.2.



Рисунок 4.2 – Питома вага видів власного капіталу ЗВО

Складено за даними звітів ЗВО, оприлюднених на офіційних сайтах закладів [416, 417, 418,

⁴¹⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 28 грудня 2009 року N 1541 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

⁴¹⁶ Звіт про результати фінансової діяльності за 2018 рік / Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/1fhGnN7z6cEFIMptDSrJU5k_UG2kXbjKY.

419, 420, 421, 422, 423, 424, 425].

Як свідчать дані рисунку 4.2, найбільшу частку у загальній структурі власного капіталу всіх досліджуваних ЗВО займає внесений капітал.

Найбільша питома вага серед складових власного капіталу припадає на фінансовий результат діяльності установ за звітний період.

При цьому, на збільшення суми власного капіталу у валюті балансу вплинув профіцит у результаті звичайної діяльності звітного періоду у Національному університеті «Києво-Могилянська Академія» (1,18 % у структурі власного капіталу).

В інших дев'яти досліджуваних ЗВО спостерігається дефіцит у результаті звичайної діяльності звітного періоду, що вплинув на зменшення суми власного капіталу у валюті балансу ЗВО.

З метою визначення особливостей здійснення групування резервів та капіталу закордонними закладами вищої освіти (ЗЗВО), у ході дослідження проведено вибірковий аналіз щорічних та фінансових звітів 10 державних закордонних ЗЗВО, які визнані найкращими в межах своєї країни відповідно до оцінки «QS World University Rankings 2018/19», проведеної британським

⁴¹⁷ Річний фінансовий звіт за 2018 рік / Національний університет «Києво-Могилянська Академія». URL: https://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/786-richnyi-finansovi-zvit-za-2018-rik.

⁴¹⁸ Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Національний університет водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwm.edu.ua/publicna-informacija/finansi/finansovi-dokumenty>.

⁴¹⁹ Фінансова звітність за IV квартал 2018 р. / Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_IV%20kvartal_2018.rar.

⁴²⁰ Звіти про використання та надходження коштів / Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. URL: <http://onu.edu.ua/pub/bank/userfiles/files/findocuments/fin-zvit2018.pdf>.

⁴²¹ Бюджетні кошти. 2019 рік / Харківський державний університет харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>.

⁴²² Фінансово-бюджетна звітність за 2018 рік / Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут". URL: <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist/>.

⁴²³ Фінансовий та бюджетний звіт 2018 р. ХНТУ / Херсонський національний технічний університет. URL: <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/59213/352596/file/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%202018%D1%80.%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3.pdf>.

⁴²⁴ Річний фінансовий звіт про діяльність НУЧК імені Т. Г. Шевченка (2018) / Національний університет «Чернігівський колегіум» імені Т. Г. Шевченка. URL: <https://drive.google.com/file/d/176cbVHh1JpNetdGmUVbDppGLSwFo2vR/view?usp=sharing>.

⁴²⁵ Фінансова, бюджетна та інша звітність за 4 квартал 2018р. / Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. URL: http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=ua/finans_inf/06/3.

рейтинговим агентством «Quacquarelli Symonds» [426], зокрема: Кембріджський університет (University of Cambridge) [427] (Великобританія), Оксфордський університет (University of Oxford) [428] (Великобританія), Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich) [429] (Швейцарія), Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL) [430] (Швейцарія), Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) [431] (Сінгапур), Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) [432] (Сінгапур), Мічиганський університет (University of Michigan) [433] (Сполучені Штати Америки), Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) [434] (Сполучені Штати Америки), Копенгагенський університет (University of Copenhagen) [435] (Данія), Університет Кентербері (University of Canterbury) [436] (Нова Зеландія).

Результати проведеного аналізу груп резервів та капіталу державних ЗВО відображені у додатку АА, на основі даних якого узагальнено групи резервів та капіталу, які займають найбільшу частку у структурі капіталу досліджуваних ЗВО (рисунок 4.3).

⁴²⁶ QS World University Rankings 2018/19. URL: <https://www.topuniversities.com/university-rankings/world-university-rankings/2019>.

⁴²⁷ Reports and Financial Statements 2018 / University of Cambridge. URL: https://www.cam.ac.uk/system/files/uoc_annual_report_2018.pdf.

⁴²⁸ Financial Statements 2017/18 / University of Oxford. URL: https://www.ox.ac.uk/sites/files/oxford/field/field_document/University%20of%20Oxford%2C%20Financial%20Statements%202017-2018.pdf.

⁴²⁹ Annual report 2018 / Eidgenössische Technische Hochschule (ETH) Zurich. URL: https://www.ethz.ch/content/dam/ethz/main/eth-zurich/Informationsmaterial/GB18/ETH_GB18_EN_low.pdf.

⁴³⁰ Consolidated financial statements 2018 / École polytechnique fédérale de Lausanne (EPFL). URL: <https://rapport-annuel.epfl.ch/en/2018/page/financial-statements/>.

⁴³¹ Full Financial Statements for the financial year ended 31 March 2018. National University of Singapore and its subsidiaries / National University of Singapore. URL: <http://www.nus.edu.sg/annualreport/pdf/nus-financialreport-2018.pdf>.

⁴³² The arc of excellence. Annual report 2018 / Nanyang Technological University. URL: <http://www.ntu.edu.sg/AboutNTU/UniversityPublications/Documents/NTUAR2018.pdf>.

⁴³³ Complete Financial Statements 2018 / University of Michigan. URL: <https://2018.annualreport.umich.edu/wp-content/uploads/sites/56/2018/12/FY18-Complete-Financial-Statements.pdf>.

⁴³⁴ Annual Financial Report 2017-18 / University of California, Berkeley. URL: https://controller.berkeley.edu/sites/default/files/2017-18_financial.pdf.

⁴³⁵ Annual report 2018 / University of Copenhagen. URL: https://om.ku.dk/tal-og-fakta/aarsrapport/Annual_Report_2018.pdf.

⁴³⁶ Annual report 2018 / University of Canterbury. URL: <https://www.canterbury.ac.nz/media/documents/annual-reports/Annual-Report-2018-Full.pdf>.

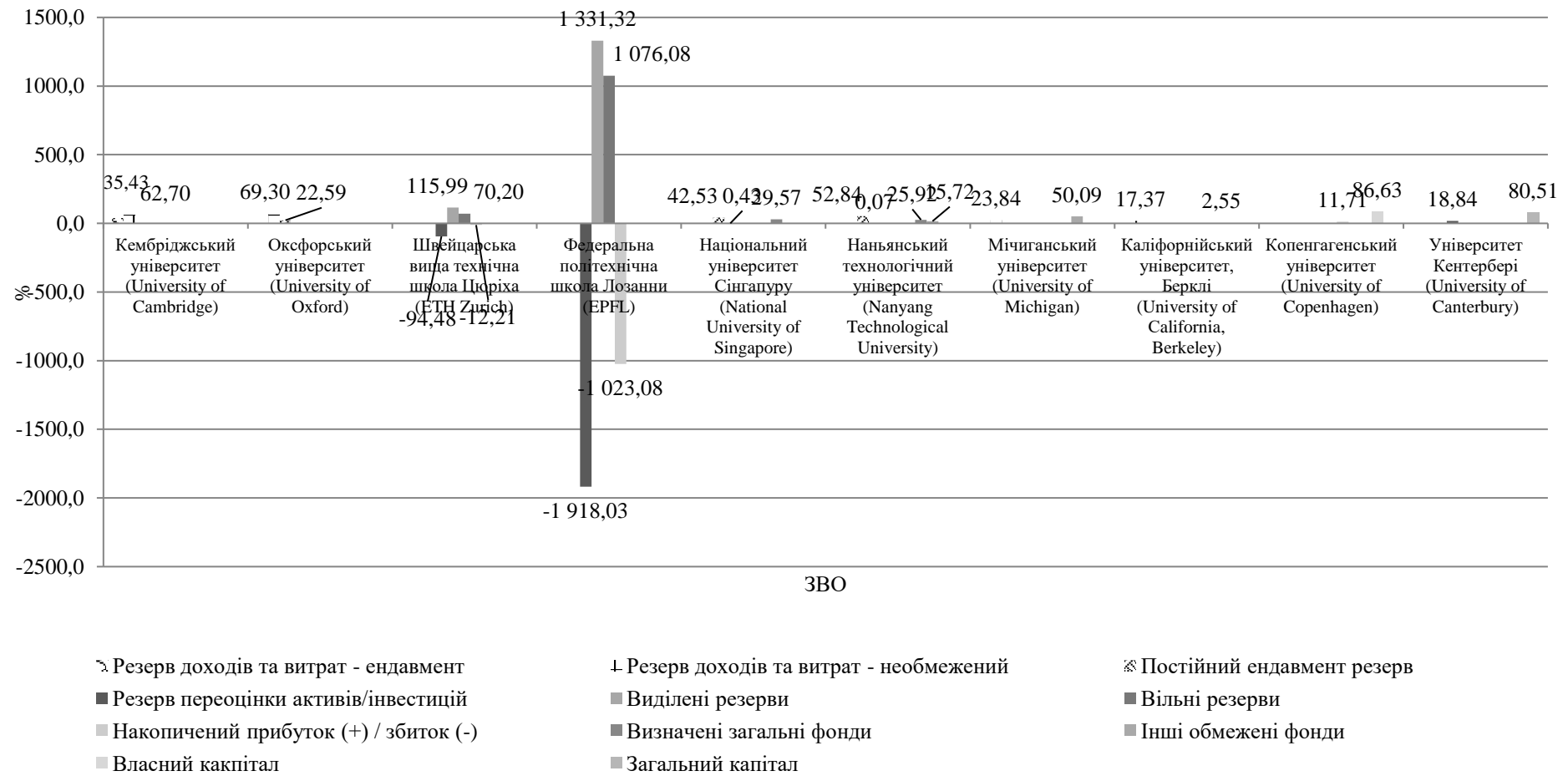


Рисунок 4.3 – Групи капіталу / резервів ЗВО

Інформацію щодо вартості капіталу / резервів за звітний період заклади наводять за такими основними групами:

- резерв доходів та витрат – ендавмент, необмежений;
- постійний ендавмент резерв;
- резерв переоцінки активів / інвестицій;
- виділені та вільні резерви;
- накопичений прибуток (+) / збиток (-);
- визначені загальні фонди;
- інші обмежені фонди;
- власний / загальний капітал.

Найбільшу частку у структурі капіталу / резервів займають необмежені резерви доходів та витрат таких ЗЗВО як Кембриджський університет (The University of Cambridge) (62,7 %) та Оксфордський університет (University of Oxford) (69,3 %). Група виділені резерви займає найбільшу частку в структурі капіталу / резервів швейцарських ЗЗВО, а саме: Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) (116,0 %) та Федеральної політехнічної школи Лозанни (EPFL) (1131,3 %). Виділені резерви відповідно до основних положень про облікову політику швейцарських ЗВО, включають в себе:

- пожертви та дарунки: включають невикористані кошти від пожертвувань та дарунків, які мають певні умови, але не підлягають класифікації як зобов'язання;
- навчальні та дослідницькі резерви: є внутрішні та зовнішні зобов'язання та визнані відповідні резерви для їх покриття;
- інфраструктурні та адміністративні резерви: включають резерви на коливання вартості портфелю цінних паперів (ризикового капіталу) та на проекти довгострокового будівництва.

На постійний ендавмент резерв припадає найбільша частка у структурі капіталу / резервів сінгапурських ЗЗВО, а саме: Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (52,8 %) та Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) (42,5 %).

Обмежені резерви доходів та витрат займають найбільшу частку у структурі капіталу / резервів Каліфорнійського університету, Берклі (University of California, Berkeley) (112,8 %).

На зменшення загальної вартості капіталу / резервів у валюті балансів на звітну дату, вплинули накопичений збиток (-) та уцінка активів Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) (-12,2 та -94,5 % відповідно) та Федеральної політехнічної школи Лозанни (EPFL) (-1023,1 та -1918,0 % відповідно).

Резерви переоцінки фінансових активів, наявних для продажу, визнаються за справедливою вартістю. Зміни у справедливій вартості визнаються в капіталі до моменту продажу фінансових активів.

Загальна сума капіталу / резервів у валюті балансу зменшилась під впливом від'ємної величини необмеженого капіталу (чистої позиції) у Каліфорнійському університеті, Берклі (University of California, Berkeley) (-100,8 %). Як зазначено в основних положеннях облікової політики Каліфорнійського університету, Берклі (University of California, Berkeley), чиста позиція, яка не підлягає зовнішнім обмеженням, що регулюють їх використання класифікується як необмежена чиста позиція (капітал). При цьому, вся сума необмеженої чистої позиції призначена для академічних або дослідних ініціатив чи програм, для капітальних програм чи для інших цілей.

Від'ємне значення необмеженої чистої позиції (капіталу) виникає, в основному, через зобов'язання за пенсійними виплатами, що перевищують активи, які є в наявності для погашення таких зобов'язань.

Тобто, в межах кожної країни спостерігаються різні підходи до класифікації груп капіталу / резервів у ЗВО. Однак, спільним для досліджуваних ЗВО є створення резервів на різні цілі (навчальні, науково-дослідні, переоцінки активів тощо) та залучення коштів від грантів й дарунків (державні, приватні тощо).

Тобто, основними складовими власного капіталу в ЗВО є внесений капітал, капітал в дооцінках, фінансовий результат та цільове фінансування.

В чинній системі бухгалтерського обліку капітал, як уже зазначалося у підрозділі 1.2, відображається на субрахунках класу 5 «Капітал та фінансовий результат» [437].

Субрахунки для обліку капіталу та фінансового результату включають великий обсяг інформації за різними об'єктами. При отриманні коштів цільового фінансування заходів цільового призначення (в тому числі коштів ендавменту), зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію, на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів застосовується субрахунок 5411. Фінансова стійкість ЗВО залежить від обсягу капіталу, який може змінюватись шляхом збільшення, зменшення або зміни структури за незмінності розміру. При придбанні або безоплатному отриманні об'єктів необоротних активів або довгострокових фінансових інвестицій збільшується внесений капітал, при вибутті таких об'єктів – зменшується.

На рисунку 4.4 зазначені основні операції, які впливають на розмір внесеного капіталу ЗВО. Як свідчать дані рисунку 4.4, відповідний субрахунок включає великий обсяг інформації за різними об'єктами необоротних активів. Тож для одержання розгорнутої інформації щодо проведених операцій за цим субрахунком і встановлення реального розміру внесеного капіталу в ЗВО потрібно визначити його складові для ведення аналітичного обліку та затвердити у складі робочого плану рахунків. Таким чином, з часом внесений капітал в ЗВО змінюється, шляхом збільшення, зменшення або зміни структури за незмінності розміру. Однак, змінюватись внесений капітал може при визнанні активів. Зокрема, в ЗВО активами можуть визнаватись об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальні активи (далі – ОЗ, ІНМА, НА), коли існує ймовірність отримання ЗВО майбутніх економічних вигід,

⁴³⁷ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єктів ОЗ, ІНМА, НА може бути визначена [438, 439].

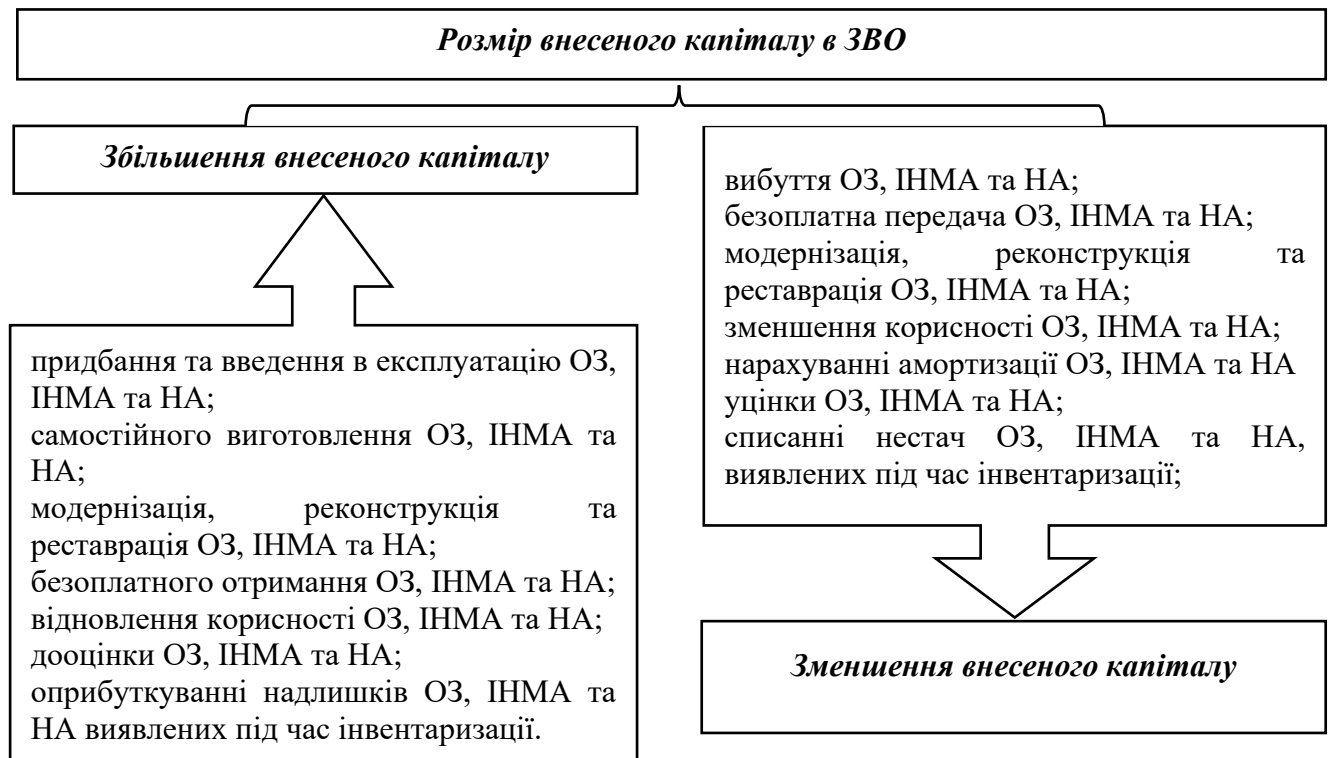


Рисунок 4.4 – Основні операції, які впливають на розмір внесеного капіталу в ЗВО

Складено за: [440, 441, 442].

Відповідно до п. 4 розділу II НПСБОДС 121, 122 об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є: вартість придбання у разі придбання за плату; собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб

⁴³⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

⁴³⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

⁴⁴⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

⁴⁴¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

⁴⁴² Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

(крім суб'єктів державного сектору); первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору; залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив; умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Зауважимо, що придбання, самостійне виготовлення, модернізація об'єктів ОЗ, ІНМА та НА можуть здійснюватися за різними джерелами фінансування. Зокрема, кошти цільового фінансування можуть надходити як асигнування з державного бюджету (загального фонду ЗВО), спеціального фонду, цільові внески фізичних та юридичних осіб, в тому числі ендавменту.

Враховуючи, що субрахунок 5411 застосовується при отриманні цільового фінансування за різними джерелами, які мають різне призначення, доцільним є відкриття до цього субрахунку аналітичних рахунків.

Структура аналітичного рахунку цільового фінансування (в тому числі ендавменту) має включати такі параметри: джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; спосіб отримання; сума цільового фінансування, яку наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Аналітичні рахунки до субрахунку 5411 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку для ЗВО

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри			
	5-та цифра,	6-та цифра	7-ма цифра	8-ма цифра
	джерело фінансування	об'єкт обліку	вид активу	спосіб отримання
5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	«1» — загальний фонд	«1», «2», «3»... - залежно від об'єкта обліку	«1», «2», «3»... - залежно від виду актива відповідної групи	«1» - фінансування на придбання об'єктів ОЗ, ІНМА та НА; «2» - фінансування на інші витрати, які входять у первісну вартість ОЗ, ІНМА та НА; «3» - фінансування на самостійне виготовлення ОЗ, ІНМА та НА; «4» - фінансування на модернізацію, реконструкцію та реставрацію ОЗ,
	«2» — спеціальний фонд			

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри			
	5-та цифра, джерело фінансування	6-та цифра об'єкт обліку	7-ма цифра вид активу	8-ма цифра спосіб отримання
				ІНМА та НА
«3» — цільові внески фізичних осіб				«1», «2», «3»... - залежно від цільового призначення
«4» - цільові внески юридичних осіб				«1», «2», «3»... - залежно від цільового призначення
«5» - гуманітарна допомога				«1», «2», «3»... - залежно від виду допомоги
«6» - кошти ендавменту				

Таким чином, завданнями аналітичного обліку цільового фінансування є:

- узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення;
- контроль за використанням цільового фінансування за видами фондів;
- контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками;
- узагальнення інформації про обсяги цільового фінансування.

Зауважимо, що на субрахунку 5411 ведеться облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

З огляду на вказане доходимо висновків, що надходження коштів цільового характеру, які призначені для використання ендавмент-фондом, потрібно вести через субрахунок 5411 із відкриттям аналітичного рахунку (5411.Ендавмент (далі – Е) за такими параметрами: вид контрагента; джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; спосіб отримання; сума цільового фінансування (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3 – Аналітичний рахунок цільового фінансування ендавмент-фонду

Номер і	Аналітичні параметри
---------	----------------------

назва субрахунку	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-та цифра
	вид та реквізити контрагента	джерело фінансування	об'єкт обліку	вид активу	спосіб отримання
	«1» — резидент (реквізити контрагента) «2» — нерезидент (реквізити контрагента)				
1	2	3	4	5	6

Таким чином, завданнями аналітичного обліку цільового фінансування є:

- узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі ендавмент-фонду);
- контроль за використанням цільового фінансування за видами фондів (в тому числі ендавмент-фонду);
- контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками (в тому числі ендавмент-фонду);
- узагальнення інформації про обсяги цільового фінансування (в тому числі ендавмент-фонду).

При введенні в експлуатацію або господарський оборот об'єктів ОЗ, ІНМА та НА субрахунок 5411 зменшується із одночасним збільшення за кредитом субрахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів», на якому ведеться облік формування капіталу, зокрема відображення в обліку збільшення або зменшення внесеного капіталу внаслідок операцій, визначених на рисунку 2.4, зокрема придбання/ вибуття об'єктів ОЗ, ІНМА та НА; їх самостійне виготовлення; за необхідності модернізація, реконструкція та реставрація в бік збільшення або зменшення; безоплатне отримання/ передача; відновлення/ зменшення корисності; дооцінка/уцінка; оприбуткування надлишків або виявлення нестач під час інвентаризації.

Таким чином, не менш важливим є відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 5111. Структура аналітичного рахунку має включати такі параметри:

джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; вид первісної вартості (реквізити документів); спосіб отримання.

Тому, структура аналітичного рахунку до субрахунку 5111 наведено в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4 – Аналітичні рахунки до субрахунку 5111 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в ЗВО

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри				
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-та цифра
	джерело фінансування	Об'єкт обліку	Вид актива	вид первісної вартості (реквізити документів)	спосіб отримання
5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	«1» — загальний фонд «2» — спеціальний фонд «3» — цільові внески фізичних осіб «4» - цільові внески юридичних осіб «5» - гуманітарна допомога «6» - кошти ендавменту	«1» - ОЗ	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки Будівлі, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади, інвентар Інші основні засоби	«1», «2», «3»... - залежно від виду первісної вартості (вартість придбання у разі придбання за плату; собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору, ін)	«1», «2», «3»... - залежно від способу отримання (див. 2.2):
		«2» - ІНМА	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Бібліотечні фонди Малоцінні необоротні матеріальні активи Інші необоротні матеріальні активи		
		«3» - НА	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Авторське та суміжні з ним права Права на знаки для товарів і		

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри				
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-та цифра
	джерело фінансування	Об'єкт обліку	Вид актива	вид первісної вартості (реквізити документів)	спосіб отримання
			послуг Права користування майном Права на об'єкти промислової власності Інші нематеріальні активи		

Облік внесеного капіталу, який віднесено до ендавмент-фонду, також потрібно вести окремо на аналітичному рахунку (5111. Е) за такими параметрами: реквізити контрагента; характеристика цільового фінансування; об'єкт обліку; вид активу; первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання (таблиця 4.5).

Таблиця 4.5 – Аналітичний рахунок внесеного капіталу, який віднесено до ендавмент-фонду

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри					
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-та цифра	10-та цифра
	вид та реквізити контрагента	джерело фінансування	Об'єкт обліку	Вид актива	вид первісної вартості (реквізити документів)	спосіб отримання
	«1» — резидент (реквізити контрагента) «2» — нерезидент (реквізити контрагента)					
1	2	3	4	5	6	6

Керуючись даними таблиці 4.4 доходимо висновків, що основними завданнями аналітичного обліку внесеного капіталу є:

- узагальнення інформації про наявність та рух об'єктів ОЗ, ІНМА та

НА, які були придбані шляхом цільового фінансування;

- контроль за обсягами внесеного капіталу відповідно до сформованої первісної вартості видів ОЗ, ІНМА та НА.

Однак, варто зауважити, в процесі використання об'єктів ОЗ, ІНМА та НА їх первісна вартість може змінюватись, зокрема здійснюється зменшення/відновлення економічної корисності активів, і відповідно такі об'єкти потребують переоцінки, результатом якої може бути дооцінка або уцінка об'єктів.

В бухгалтерському обліку результаті переоцінки таких об'єктів відображаються на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», на якому ведеться облік сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок.

Аналогічно, доцільним є відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 5311. Структура аналітичного рахунку має включати такі параметри: вид переоцінки (дооцінка/уцінка); об'єкт обліку; вид активу за сумою переоцінки об'єктів ОЗ, ІНМА та НА. Зокрема, в таблиці 4.6 запропонована структура аналітичного рахунку до субрахунку 5311.

Таблиця 4.6 – Аналітичні рахунки до субрахунку 5311 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в ЗВО

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри		
	5-та цифра,	6-та цифра	7-ма цифра
	Вид переоцінки	Об'єкт обліку	Вид активу
5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	«1» - ДООЦІНКА	«1» - ОЗ	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки Будівлі, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади, інвентар Інші основні засоби
		«2» - ІНМА	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Бібліотечні фонди Малоцінні необоротні матеріальні активи Інші необоротні матеріальні активи
		«3» - НА	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Авторське та суміжні з ним права Права на знаки для товарів і послуг

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри		
	5-та цифра,	6-та цифра	7-ма цифра
	Вид переоцінки	Об'єкт обліку	Вид активу
			Права користування майном Права на об'єкти промислової власності Інші нематеріальні активи
	«2» - УЦІНКА	«1» - ОЗ	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Інвестиційна нерухомість Земельні ділянки Будівлі, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти, прилади, інвентар Інші основні засоби
		«2» - ІНМА	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Бібліотечні фонди Малоцінні необоротні матеріальні активи Інші необоротні матеріальні активи
		«3» - НА	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Авторське та суміжні з ним права Права на знаки для товарів і послуг Права користування майном Права на об'єкти промислової власності Інші нематеріальні активи

Зауважимо, облік капіталу у дооцінках, об'єктів необоротних активів, які включені до ендавмент-фонду, потрібно вести окремо на аналітичних рахунках (5311.Е; 5312. Е) за такими параметрами: реквізити контрагента; об'єкт обліку; вид активу; результат переоцінки; сума переоцінки; сума первісної вартості; сума нарахованого зносу; первісна (переоцінена) вартість; переоцінена сума зносу

Облік фінансових результатів ведеться на субрахунках:

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», де ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів;

5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», де ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів.

Фінансовий результат визначається за доходами та витратами, які поділяються обмінні та необмінні. Тож, аналітичний облік фінансових результатів також доцільно вести за видами доходів і витрат за обмінними та необмінними

операціями. В таблиці 4.7 запропонована структура аналітичного рахунку до субрахунків 5511, 5512.

Таблиця 4.7 – Структура аналітичного рахунку до субрахунку 5511 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в ЗВО

Номер і назва субрахунку	Аналітичні параметри	
	5-та цифра	6-та цифра
	Фінансовий результат за обмінними операціями	Фінансовий результат за необмінними операціями
5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Фінансовий результат за бюджетними асигнуваннями; Фінансовий результат від надання послуг (виконання робіт); Фінансовий результат від продажу активів Фінансовий результат за фінансовими доходами Фінансовий результат за іншими доходами від обмінних операцій	«1», «2», «3»... - залежно від виду: Фінансовий результат за необмінними операціями.

За аналогією можна вести аналітичний облік до субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису». Таким чином, основними завданнями аналітичного обліку фінансових результатів є: узагальнення інформації щодо фінансових результатів ЗВО окремо за обмінними та необмінними операціями та контроль за їх обсягами.

Облік фінансового результату, який отримано в результаті операцій, пов'язаних з ендавмент-фондом, потрібно вести на аналітичних рахунках (5511.Е; 5512.Е) за такими параметрами: реквізити контрагента; вид акцій, часток (паїв); первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання.

В подальшому обсяги власного капіталу відображаються в регістрах синтетичного та аналітичного обліку відповідно наказів Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [443] та картки аналітичного обліку відповідно до наказу «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»

⁴⁴³ Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

[⁴⁴⁴] та у формах фінансової звітності відповідно до Порядку № 307 [⁴⁴⁵].

В таблиці 4.8 визначені облікові та аналітичні реєстри щодо окремих складових власного капіталу в ЗВО та форми фінансової звітності, де відображається відповідна інформація.

Таблиця 4.8 – Порядок відображення інформації щодо окремих аналітичних складових власного капіталу в ЗВО

№	Субрахунок	Реєстри		Фінансова звітність
		Синтетичного обліку	Аналітичного обліку	
1	51 «Внесений капітал»	Меморіальний ордер № 9, 14, 17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) – рядок 1400; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 3
2	53 «Капітал у дооцінках»	Меморіальний ордер № 9, 17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) – рядок 1410; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 4
3	52 «Капітал у підприємствах»	Меморіальний ордер № 4, 6, 14, 17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) – рядок 1430; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 6
4	54 «Цільове фінансування»	Меморіальний ордер № 2, 17,	Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) – рядок 1450; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 8
5	55 «Фінансовий результат»	Меморіальний ордер № 4,9,13,17	Узагальнена за аналітичними рахунками	Балансі (ф. № 1-дс) – рядок 1420; Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс) графа 5

Керуючись даними таблиці, дамо деякі роз'яснення щодо документального

⁴⁴⁴ 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>.

⁴⁴⁵ 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>.

оформлення капіталу та фінансового результату ЗВО. Враховуючи, що для обліку капіталу (в тому числі ендавмент-фонду) та фінансового результату не передбачено окремих облікових реєстрів, тому за такими операціями відкриваємо Меморіальний ордер № 17, який застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, та для операцій, за якими непотрібно складати накопичувальні відомості та зведення.

Відповідно, записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів. Таким меморіальним ордерам присвоюються номери, починаючи з № 17, за кожен місяць окремо.

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

Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.

Отже, за оборотами субрахунків рахунку 51 «Внесений капітал» застосовуються меморіальні ордери № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів», № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору», № 17, зокрема:

- при вибутті необоротних активів (за умови безоплатної передачі за операціями з внутрішнього переміщення) відкривається Меморіальний ордер № 9;
- при отриманні доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору, які збільшують внесений капітал відкривається Меморіальний ордер № 14;
- при введенні в експлуатацію необоротних активів (в тому числі приданих або отриманих до ендавмент-фонду) відкривається Меморіальний ордер № 17.

Рахунок 53 «Капітал у дооцінках»:

- при переоцінці необоротних активів, які вибувають або будуть переміщенні відкривається Меморіальний ордер № 9;

- при переоцінці необоротних активів відкривається Меморіальний ордер № 17.

Рахунок 52 «Капітал у підприємствах»:

- при отриманні коштів в вигляді акцій, часток (паїв) залежно від умов отримання відкривається меморіальні ордери № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами», № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторями», № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору» або Меморіальний ордер № 17, залежно від умов договору.

Рахунок 54 «Цільове фінансування»:

- при отриманні коштів – бюджетних асигнувань на придбання необоротних активів відкривається Меморіальний ордер № 2;

- при отриманні коштів цільового характеру, які віднесено до ендавмент-фонду відкривається Меморіальний ордер № 17.

Рахунок 55 «Фінансовий результат»:

- при відображенні суми амортизації необоротних активів (безоплатно отриманих за операціями з внутрішнього переміщення) використовується Меморіальний ордер № 9;

- при списанні запасів внаслідок нестачі (в межах норм) та їх відчуження шляхом реалізації використовується Меморіальний ордер № 13;

- при списанні сум дебіторської та депонентської заборгованості (після закінчення строку позовної давності) використовується Меморіальний ордер № 4;

- при відображенні фінансового результату, відкривається Меморіальний ордер № 17.

Аналітичними регістрами для обліку капіталу та фінансового результату ЗВО є складання книг та карток аналітичного обліку, затверджених наказом Мінфіну від 29.06.2017 № 604 ^[446] інформація, узагальнена за аналітичними рахунками.

⁴⁴⁶ 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>.

Узагальнена інформація за обсягами власного капіталу відображається в балансі (форма № 1-дс) та звіті про власний капітал (форма № 4-дс). Обсяги власного капіталу відображаються за розділом I пасиву балансу, в таблиці 4.9 наведено порядок їх заповнення.

Таблиця 4.9 – Відображення обсягів власного капіталу у розділі I Балансу (форма № 1-дс) ЗВО

Назва статті	Код статті	Алгоритм заповнення	Характеристика
Внесений капітал	1400	Визначається сальдо субрахунку 5111	Відображається капітал розпорядника бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління вищого рівня
Капітал у дооцінках	1410	Визначається як сума сальдо субрахунків 5311и 5312	Відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних та фінансових активів, які проводять у випадках, передбачених законодавством, що утворився на кінець звітного періоду
Фінансовий результат	1420	Визначається як сума сальдо субрахунків 5511 і 5512	Відображається результат виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів
Цільове фінансування	1450	Визначається сальдо субрахунку 5411	Відображається залишок коштів цільового фінансування, яке було виділене з бюджету на проведення заходів цільового характеру
Усього за розділом I	1495	Загальна сума за розділом I визначається як сума статей: 1400 + 1410 + 1420 + 1430 + 1440 + 1450	

Як видно із інформації таблиці 2.9, при заповненні статей балансу потрібно правильно розрахувати залишки за вказаними вище субрахунками. Зауважимо, баланс – це основна форма, яка відображає реальний фінансовий стан, в тому числі показує обсяги складових власного капіталу та їх рівень.

Звіт про власний капітал будується за даними Балансу та Звіту про фінансові результати, що передбачає заповнення усіх рядків, при наявності відповідної інформації.

Таким чином, складання розділу 1 пасиву Балансу «Власний капітал та фінансовий результат» та Звіту про власний капітал в ЗВО є правильне узагальнення інформації за обсягами складових власного капіталу, а саме: суми внесеного капітал, капіталу в дооцінках, цільового фінансування та фінансового результату. Також важливим є співставність розділу 1 пасиву Балансу «Власний капітал та фінансовий результат» та Звіту про власний капітал.

Зауважимо, збільшення розміру внесеного капіталу передбачає отримання коштів цільового характеру на придбання об'єктів необоротних активів, фінансових інвестицій, зокрема на самостійне виготовлення, модернізацію, переоцінку тощо. Покращення фінансового забезпечення та забезпечення довгострокової фінансової підтримки ЗВО передбачає пошук альтернативних джерел фінансування. Особливо актуальним в діяльності освітніх закладів є використання ендавменту, тобто ендавмент-фонду. Зауважимо, на сьогодні існують суттєві прогалини у нормативно-обліковому регулюванні діяльності ендавмент-фонду. Зокрема, ніяк не регулюється облік коштів або активів, які включені до ендавмент-фонду.

Враховуючи особливості формування власного капіталу ЗВО Методика має визначати методологічні засади відображення у бухгалтерському обліку інформації про капітал та його складові (в тому числі ендавменту) відповідно до НП(С)БОДС.

Одним із питань, яке потребує унормування у Методиці – це питання відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з капіталом ЗВО.

З метою визначення єдиних методичних підходів обліку внесеного капіталу ЗВО в таблиці 4.10 уточнено порядок обліку збільшення, в таблиці 4.11. – облік зменшення внесеного капіталу.

Таблиця 4.10 – Єдині методичні підходи обліку збільшення внесеного капіталу (в тому числі об'єктів ендавмент-фонду) ЗВО

Зміна розміру внесеного капіталу	Підстави для зміни розміру внесеного капіталу	Відображення в бухгалтерському обліку
ЗБІЛЬШЕННЯ ВНЕСЕНОГО КАПІТАЛУ	зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів та нематеріальних активів (в тому числі об'єктів ендавмент-фонду) після введення їх в експлуатацію та з урахуванням всіх витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта	відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал» за відповідною аналітикою
	безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів (в тому числі об'єктів ендавмент-фонду) (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	відображається за дебетом 7511 «Доходи за необмінними операціями» / та кредитом 5111 «Внесений капітал»
	безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» / 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал»
	оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів та нематеріальних активів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи	відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» / 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал»
	зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів та нематеріальних активів на збільшення їх первісної вартості	відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»
	збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та нематеріальних активів», який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» / 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал»

Наступна складова капіталу ЗВО є формування капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління ЗВО, акцій, часток (паїв) формується в результаті отримання до сфери управління ЗВО акцій, часток(паїв) або використанні цільового фінансування для їх придбання.

Зменшення капіталу відбувається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій, часток (паїв). Збільшення капіталу відбувається внаслідок

операцій з надходження акцій, часток (паїв).

Зауважимо, що капітал у дооцінках формується в результаті проведення переоцінки на суми дооцінки (уцінки) необоротних активів, які здійснюють ЗВО відповідно до НП(С)БОДС.

Таблиця 4.11 – Єдині методичні підходи обліку зменшення внесеного капіталу (в тому числі об'єктів ендавмент-фонду) ЗВО

Зміна розміру внесеного капіталу	Підстави для зміни розміру внесеного капіталу	Відображення в бухгалтерському обліку
ЗМЕНШЕННЯ ВНЕСЕНОГО КАПІТАЛУ	нарахованої амортизація безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 7511 «Доходи за необмінними операціями»
	первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
	віднесення до накопичених фінансових результатів балансової вартості інвестиційної нерухомості при переведенні її до складу запасів	відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
	безоплатно переданих основних засобів та нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 10 «Основні засоби»/ 11 «Інші необоротні матеріальні активи»/ 12 «Нематеріальні активи»
	віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Визнання у обліку операцій, які впливають на капітал у дооцінках є збільшення або зменшення капіталу у дооцінках.

Цільове фінансування ЗВО формується відповідно до кошторису за рахунок коштів відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

Визнання у обліку операцій, які впливають на зміну цільового фінансування передбачають його збільшення або зменшення.

Зауважимо, при отриманні доходів за користування коштами, які призначено до ендавменту-фонду відповідно до Податкового кодексу України вони є *пасивними доходами* (відсотки, дивіденди, виплати і відшкодування, а також роялті (п. 14.1.268) [447]. Зазначені види доходів обліковуються за принципом нарахування – в періоді їх визнання та є доходами за необмінними операціями) [448] і обліковуються на субрахунку 7511 із відкриттям відповідного аналітичного рахунку.

Фінансовий результат за поточний звітний період ЗВО формують в результаті списання доходів і витрат на результат виконання кошторису. Фінансовий результат та за попередні звітні періоди ЗВО формують шляхом накопичення фінансового результату з початку діяльності.

Визнання у обліку операцій, які впливають на зміну результату виконання кошторису та накопиченого фінансового результату.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із формуванням та зміною капіталу (в тому числі ендавменту) ЗВО здійснюється у порядку встановленому Міністерством фінансів України.

Спираючись на запропоновані в Методиці єдині методичні підходи щодо обліку капіталу (в тому числі ендавменту) ЗВО в додатку АБ узагальнено основні бухгалтерські проведення цих операцій. За результатами дослідження доходимо висновків, використання такої Методики дозволить відображати достовірні дані в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій щодо збільшення або зменшення капіталу (в тому числі ендавменту) та фінансового результату, контролювати їх зміни протягом звітного періоду з урахуванням галузевої специфіки ЗВО.

Підводячи підсумки узагальнено висновки та результати дослідження, зокрема:

проведено вибірковий аналіз щорічних та фінансових звітів 10 державних

⁴⁴⁷ Податковий кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁴⁴⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

закордонних ЗЗВО, які ще визнані найкращими в межах своєї країни відповідно до оцінки «QS World University Rankings 2018/19», проведеної британським рейтинговим агентством «Quacquarelli Symonds», зокрема: Кембріджський університет (University of Cambridge) та Оксфордський університет (University of Oxford) (Великобританія), Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich) та Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL) (Швейцарія), Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) і Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (Сінгапур), Мічиганський університет (University of Michigan) й Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) (Сполучені Штати Америки), Копенгагенський університет (University of Copenhagen) (Данія), а також Університет Кентербері (University of Canterbury) (Нова Зеландія) з метою встановлення груп резервів та капіталу, які займають найбільшу частку у структурі капіталу ЗВО;

встановлено, в межах кожної країни спостерігаються різні підходи до класифікації груп капіталу / резервів у ЗВО. Однак, спільним для досліджуваних ЗВО є створення резервів на різні цілі (навчальні, науково-дослідні, переоцінки активів тощо) та залучення коштів від грантів й дарунків (державні, приватні тощо);

визначено особливості розкриття інформації за розділами Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти. Це дозволить застосовувати ЗВО нові підходи щодо визнання, оцінки видів капіталу (в тому числі ендавменту), визначені у національних положеннях (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;

удосконалено методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал ЗВО через визначення складових власного капіталу з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти, а саме: внесений капітал, капітал в дооцінках, капітал у підприємствах, фінансовий результат та цільове фінансування;

удосконалено методичні підходи обліку капіталу (в тому числі ендавменту)

ЗВО в розрізі бухгалтерського узагальнення і накопичення інформації про стан і рух коштів, що призводить до зміни розміру капіталу та фінансового результату. Визначено рахунки та субрахунки складових капіталу, а саме: внесений капітал, капітал у підприємствах, капітал у дооцінках, цільове фінансування та фінансовий результат, зазначено їх облікове призначення, узагальнено порядок відображення цих операцій та основні бухгалтерські проведення з урахуванням галузевої специфіки ЗВО;

удосконалено методичні підходи аналітичного обліку через систематизацію формування інформації за аналітичними рахунками. Запропоновано вести аналітичний облік за відповідними субрахунками в розрізі таких елементів: внесений капітал (джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; вид первісної вартості (реквізити документів); спосіб отримання); капітал в дооцінках (об'єкт обліку; вид активу; результат переоцінки; сума переоцінки; сума первісної вартості; сума нарахованого зносу; первісна (переоцінена) вартість; переоцінена сума зносу); цільове фінансування (в тому числі ендавменту) (джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; спосіб отримання; сума цільового фінансування);

уточнено порядок розкриття інформації в результаті змін власного капіталу, що відображається в балансі (форма № 1-дс) та звіті про власний капітал (форма № 4-дс), окреслено порядок їх заповнення з урахуванням єдиних методичних підходів обліку капіталу (в тому числі ендавменту) ЗВО відповідно до Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти;

уточнено порядок документального оформлення господарських операцій, пов'язаних із формуванням та зміною капіталу (в тому числі ендавменту) ЗВО оформлюється відповідними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

Обґрунтовано, облік капіталу який віднесено до ендавмент-фонду, потрібно вести на аналітичних рахунках в розрізі їх елементів, зокрема: облік внесеного капіталу, який віднесено до ендавмент-фонду, потрібно вести на аналітичному рахунку (5111.Ендавмент (далі – Е); облік капіталу у підприємства, які включені

до ендавмент-фонду, потрібно вести на аналітичних рахунках (5211.Е; 5212.Е; 5213.Е); облік капіталу у дооцінках, об'єктів необоротних активів, які включені до ендавмент-фонду, потрібно вести на аналітичних рахунках (5311.Е; 5312.Е); облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру з метою включення до ендавмент-фонду, потрібно вести на аналітичному рахунку (5411.Е); облік фінансового результату, який отримано в результаті операцій, пов'язаних з ендавмент-фондом, потрібно вести на аналітичних рахунках (5511.Е; 5512. Е).

4.2 Ендавмент: зміст, функціональне призначення та підходи до реалізації коштів

Задекларований Україною демократичний шлях розвитку, спрямований на формування ефективно-діючої ринкової економіки на зміну механізму командно-адміністративного устрою та транзитивної економіки, ставить перед її суб'єктами господарської діяльності вимоги щодо максимальної продуктивності в умовах конкурентного середовища.

Ринкові відносини вимагають підсиленої уваги до систем фінансування, фінансових потоків, грошового забезпечення наявних потреб та максимальної результативності.

Саме тому ЗВО, хоч і залишаються бюджетними установами (право на управління активами яких належить їм на основі оперативного управління), все ж є господарюючими суб'єктами, що працюють у сфері надання освітніх послуг, тобто – не відділені від ринку, не можуть не враховувати як принципів глобалізації, так і регіональних правил та норм конкуренції.

Актуальність теми дослідження зумовлена залишковим принципом фінансування вищої освіти в Україні, що є одним з факторів стійкого дефіциту фінансових ресурсів у вітчизняних університетах [⁴⁴⁹, с. 234-235].

Нагальна необхідність залучення додаткового фінансування для реалізації

⁴⁴⁹Дмитришин М. В. Ендавменти у вищих навчальних закладах: проблеми та перспективи. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 34 (1). С. 233-241.

інноваційних навчальних та наукових проєктів, покращення матеріально-технічної бази ЗВО зумовили актуальність теми вивчення проблем функціонування ендавмент-фондів такими закладами та пошуку перспектив щодо їх вирішення.

За світовими стандартами рівень витрат на освіту в Україні є достатньо високим: частка витрат державного сектора на освіту в середньому за останні п'ять років була на рівні 7–8% ВВП. Практично вся величина коштів, що витрачається на систему освіти, йде на поточне споживання, а не на розвиток, створення інноваційного продукту, проведення наукових досліджень [450].

Питаннями функціонування ендавментів у вищій освіті займалися вітчизняні та зарубіжні вчені. Їх світову практику та українське сьогодення досліджували Рябков К. та Покідіна В. [451], роль ендавмент-фондів в інвестиційній стратегії зарубіжних університетів – Шевченко Л. [452], методичні підходи до формування цільового капіталу у вищій освіті – Магута О. [453], джерела формування капіталу ендавмент-фонду вищого навчального закладу – Рисін М., Цибульська Ю. [454], загальні особливості використання ендавменту в освітній практиці – Осецький В. та Татомир І. [455], ендавмент-фонд як альтернативне джерело для підвищення фінансової стійкості вищого навчального закладу – Мокін Б. та Жилюк Н. [456].

Сучасна реформація вищої освіти, етапи формування збалансованого національного суспільно-економічного розвитку ставлять нові питання щодо перспектив функціонування ендавментів: анексія частини території України, затяжна економічна криза поглиблюють кризово-низькі показники фінансової

⁴⁵⁰Про Рекомендації парламентських слухань на тему: «Стратегії інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів»: постанова Верховної Ради України від 21.10.2010 № 2632-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2632-17>.

⁴⁵¹Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодення. Популярна економіка: ціна держави: проєкт. № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с..

⁴⁵²Шевченко Л. Ендавмент-фонди в інвестиційній стратегії зарубіжних університетів. *Україна: аспекти праці*. 2015. № 1. С. 8-16.

⁴⁵³Магута О.В. Методичні підходи до формування цільового капіталу (ендавменту) для інноватизації вищої освіти в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 6. URL: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna&s5050>.

⁴⁵⁴Рисін М.В., Цибульська Ю. О. Джерела формування капіталу ендавмент-фонду вищого навчального закладу. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 2. С. 123-127.

⁴⁵⁵Осецький В. Л., Татомир І. Л.. Особливості використання ендавменту та фандрейзингу в освітній практиці. *Фінанси України*. 2016. №3. С.86-100.

⁴⁵⁶Мокін Б. Ендавмент-фонд як альтернативне джерело для підвищення фінансової стійкості вищого навчального закладу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 2. Т. 1. С. 131–135.

підтримки освіти, відтак – суспільно-освітнього та культурного розвитку в цілому.

На жаль, десятки років поспіль відбувається скорочення кількості випускників шкіл, нечітке бачення перспектив працевлаштування в Україні та одержання гідної зарплатні. Зазначені фактори обумовлюють конкуренцію закладів освіти за абітурієнта не лише між собою, але й також із аналогічними навчальними закладами ближнього зарубіжжя, та навіть більше – робочими місцями для некваліфікованої трудової діяльності.

За даними Державної служби статистики України останніми роками кількість випускників шкіл України, що здобули вищу освіту демонструє тенденцію до зниження. Як один із альтернативних варіантів виходу із непростої ситуації – розвиток сталих фінансових фондів, що прийшли у сферу освіти із благодійницької діяльності як спосіб продуктивного використання коштів небайдужих осіб.

Перший ендавмент в Україні було створено Інститутом міжнародних відносин КНУ ім. Т.Г. Шевченка у 2013 році на базі Благодійної організації «Фонд розвитку Інституту міжнародних відносин» [457, с. 96]. Такий фонд діє при Університеті банківської справи Національного банку України. І хоча офіційних залишків коштів ендавмент-фонду на балансі ЗВО не підтверджено (що є однією з суттєвих прогалин нормативно-облікового регулювання ендавмент-фондів), досить широкою практики набувають кошти цільового зовнішнього фінансування.

Сьогодні позитивні зрушення відбувають й у нормативно-правовому забезпеченні створення цих фондів: певні аспекти цього процесу відображено у Законах України «Про вищу освіту» [458], «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [459] та у Податковому кодексі України [460].

Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації»

⁴⁵⁷Осецький В.Л. Особливості використання ендавменту та фандрейзингу в освітній практиці. *Фінанси України*. 2016. № 3. С. 86-100.

⁴⁵⁸Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556–VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

⁴⁵⁹Про благодійну діяльність та благодійні організації : закон України від 05.07.2012 №5073–VI.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

⁴⁶⁰Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

визначає необхідність використання процентів та дивідендів від управління благодійними ендавментами для: надання благодійної допомоги бенефіціарам (в т. ч. ЗВО, іншим некомерційним організаціям), визначеним благодійниками або уповноваженими ними особами; виконання благодійних програм; спільної благодійної діяльності [461].

Разом з тим, кількісна та якісна недостатність рівнів та результатів досліджень цієї специфічної форми інвестування освіти, стримує впровадження освітніх інвестицій, що є підґрунтям її оновлення та розвитку: *в Україні у законодавчих джерелах та наукових працях відсутній цілісний механізм створення ендавмент-фондів у сфері освіти та управління ними.*

Морально-етична проблема розвитку та поширення практики формування та функціонування сталих фінансових фондів у вітчизняних закладах освіти тісно дотична до ще однієї проблеми сучасності, а саме – корупції [462, с. 237]. Цей факт не лише не стимулює, а часто навіть нівелює активність впровадження адаптованих до вітчизняних потреб та можливостей способів залучення фінансових ресурсів на розвиток ЗВО, його викладачів та студентів. Узагальнюючи, можна стверджувати: підтримка фінансового забезпечення процесів інноватизації вищої освіти, спрямування інноваційної діяльності вищих навчальних закладів на капіталізацію та комерціалізацію знань, здійснення наукових досліджень спільно з науковими та виробничими структурами – питання, що варто системно врегульовувати стосовно як організаційних, так і мотиваційних інструментів активного впровадження.

Економічна сутність ендавменту

Ендавмент-фонд (англ. endowment) – найбільш прозорий інструмент доброчинності. За визначенням це – цільовий фонд, призначений для використання в некомерційних цілях, як певна сума коштів або цінних паперів у безстроковому фонді, що створюється на основі благодійних внесків від донорів.

Найпопулярніші сфери застосування таких фондів традиційно

⁴⁶¹Про благодійну діяльність та благодійні організації : закон України від 05.07.2012 №5073–VI. Дата оновлення: 06.11.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

⁴⁶²Дмитришин М. В. Ендавменти у вищихнавчальних закладах: проблеми та перспективи. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 34(1). С. 233-241.

некомерційні: охорона здоров'я, соціальна підтримка, освіта, наука, охорона довкілля, культура, мистецтво тощо. Поряд із цим, світова практика використання ендавмент-фондів – це потужні інструменти фінансування освітніх та наукових інноваційних програм.

В міжнародній практиці ендавмент вищого навчального закладу, незалежно від форми власності, використовується згідно з його академічними потребами: надання стипендій для абітурієнтів із малозабезпечених сімей, спонсорування досліджень і інновацій, додаткові видатки на охорону здоров'я, публічні послуги та спортивні заходи тощо (це лише неповний список напрямків використання прибутків, одержаних за рахунок використання коштів ендавмент-фондів) [463, с. 1].

Історично батьківщиною ендавменту є США. Не зважаючи на нерівномірність розподілу коштів між університетами в США, у цій державі стан університетських ендавмент-фондів значно вищий у порівнянні з іншими розвиненими країнами світу.

Наприклад: кожен з шести найбільших університетів США має більший ендавмент, ніж всі канадські виші разом. Так, фонд Гарварда (Harvard University) втричі більший за сукупність усіх канадських фондів, а одна з найбільших пожертв у фонд Гарварда – 400 млн дол. США, більша за весь фонд університету Йорка (York University, Канада). У Канаді найбільший ендавмент-фонд має Торонтський університет (University of Toronto), що складає приблизно 2 млрд дол. США, а сукупний розмір трьох наступних у рейтингу університетських фондів дорівнює приблизно 3.5 млрд дол. США. За межами цих чотирьох вишів накопичені суми значно менші [464].

Сучасну сферу міжнародного потенційного донорства представляють сьогодні: фонди громад; корпоративні й асоційовані фонди; спонсорська підтримка приватних осіб та їхніх фондів; фонди глобальних національних інтересів, що надають підтримку проектам, які впливають на глобальний

⁴⁶³Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодні. Проект «Популярна економіка: ціна держави». № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с.

⁴⁶⁴Що таке «ендавмент». Фонд розвитку інституту міжнародних відносин. URL: <http://iirfund.org/about/endowment/>.

розвиток; фонди глобальних ініціатив, котрі займаються не лише фінансовим забезпеченням, а й інформаційною та консалтинговою підтримкою; посередницькі фонди.

Етапи глобалізації суспільно-економічного розвитку обумовлюють появу нових форм підтримки освітніх інвестицій. Так, соціальною інвестицією бізнесу в розвиток науки та освіти сьогодні є так звана корпоративна філантропія, безперечні лідери якої – транснаціональні компанії. Світова економічна інтеграція зумовлює дедалі більшу зацікавленість стейкхолдерів освітнього процесу в розвитку талантів: наукових, культурно-мистецьких, креативно-творчих тощо.

Вітчизняна нормативна база регламентує операції з коштами ендавменту низкою базових актів щодо господарської діяльності вітчизняних суб'єктів (в т. ч. ЗВО).

Відповідно до п. 170.7 ст. 170 Податкового кодексу України термін «ендавмент» означає суму коштів або цінних паперів, які вносяться благодійником у банк або небанківську фінансову установу, завдяки чому набувач благодійної допомоги отримує право на використання процентів або дивідендів, нарахованих на суму такого ендавменту. При цьому, такий набувач не має права витратити або відчужувати основну суму такого ендавменту без згоди благодійника. Щодо відсотків – вони мають за характером цільового використання пряме відношення до правил регулювання цільових коштів. Відтак, ЗВО як набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, крім допомоги, наданої на лікування, право на використання якої становить не більше 24 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту. Якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується її набувачем протягом такого строку та не повертається благодійнику до його закінчення - такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої допомоги до складу загального річного оподаткованого доходу та сплатити відповідний податок

(п.170.7.5.) [465].

Таким чином, ендавмент застосовується у благодійництві, що відповідає відповідним положенням Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», зокрема щодо управління благодійними ендавментами як вид благодійної діяльності (п. 7 ч. 1 ст. 5). Відшкодування благодійними організаціями (надавачами ендавмент-фондів) витрат інших бенефіціарів (в нашому випадку – ЗВО), пов'язаних з передачею майна і майнових прав, зазначених у частині першій цієї статті, визнається благодійною діяльністю. Отримання бенефіціарами (ЗВО) благодійної допомоги від благодійників (надавачів ендавмент-фондів) не може бути підставою для обмеження чи припинення будь-яких інших видів допомоги, виплат чи пільг, визначених законами України [466].

Законодавство про вищу освіту також містить поняття ендавменту (сталого фонду) вищого навчального закладу: «сталий фонд (ендавмент) вищого навчального закладу – сума коштів або вартість іншого майна, призначена для інвестування або капіталізації на строк не менше 36 місяців, пасивні доходи від якої використовуються вищим навчальним закладом з метою здійснення його статутної діяльності у порядку, визначеному благодійником або уповноваженою ним особою» (п. 22 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про вищу освіту») [467].

Функціональне призначення коштів ендавменту

Міжнародна практика підтримки вищої освіти коштами ендавмент – фондів визначає такі основні завдання ендавменту:

1. Забезпечення стабільності. Доходи державних університетів коливаються через зміни у вартості навчання, розміру пожертв та дотацій з боку держави. Не зважаючи на те, що інвестиційний дохід від ендавментів також залежить від багатьох факторів (таких, як стан фінансового ринку та обраної інвестиційної стратегії) більшість університетів дотримуються певних правил

⁴⁶⁵Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁴⁶⁶Про благодійну діяльність та благодійні організації : закон України від 05.07.2012 №5073–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

⁴⁶⁷Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556–VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

щодо використання цього прибутку для більш-менш сталого надходження коштів. Ця стабільність є запорукою того, що внутрішні проекти чи програми університету в майбутньому будуть реалізовані, а також забезпечать такі напрямки, як оновлення устаткування та іншого майна університету тощо.

2. Забезпечення більшої гнучкості в питаннях фінансування. Через нестабільну економіко-політичну ситуацію у світі значна кількість університетів суттєво збільшила витрати на допомогу студентам. Тому саме ендавменти надають можливість швидше й точніше реагувати на зміни в демографічній ситуації, в доходах громадян та соціальному статусі студентів, що стає особливо важливим в умовах значного скорочення державних витрат на вищу освіту [⁴⁶⁸, с. 2-3].

Як свідчить світова практика, форма інвестування ендавмент-фондами має низку важливих переваг у застосуванні сферою освіти: створення умов для приватного освітнього інвестування; громадський контроль за ефективністю використання інвестиційних коштів; недоторканність цільового капіталу; довгострокове залучення інвестицій; можливість отримання податкових пільг (для фонду, навчального закладу, інвестора); використання коштів без бюрократичних перепонів; можливість фінансування широкого переліку напрямів; автономність управління інвестиціями; вливання додаткових фінансових ресурсів у банківську та підприємницьку сфери; мотивація освітніх закладів підвищувати рейтинг тощо [⁴⁶⁹, с. 374].

Підставою виникнення відносин, пов'язаних з благодійним ендавментом, є відповідний договір (зокрема, ним може бути договір управління майном), або ж об'єднання майна з метою створення юридичної особи (найбільш вдалою є організаційно-правова форма закладу освіти). Прикладом такого ендавмент-фонду є Нобелівський фонд (швед. *nobelstiftelsen*) – установа заснована 29.06.1900 для управління фінансами та адміністрування Нобелівських премій [⁴⁷⁰].

⁴⁶⁸Understanding College and University Endowments. American Council on Education, Understanding College and University Endowments. 2014. 12 p. URL: <https://www.acenet.edu/news-room/Documents/Understanding-Endowments-White-Paper.pdf>.

⁴⁶⁹Яровенко Т. С. Ендавмент, як перспективна форма освітнього інвестування в Україні. *Економічний форум*. 2016. № 2. С. 371-376.

⁴⁷⁰Ясиновская Е. Как собрать 11 миллиардов, или самое главное про эндаументы. URL: <http://www.edutainme.ru/post/kak-sobrat-11-milliardov/>.

В Україні практика використання сталих фондів на етапі становлення, однак, певні пріоритети вже можна окреслити. Так, кошти ендавмент-фондів використовуються для: фінансування інвестиційних освітніх проектів (ремонту, будівництва й реконструкції інфраструктури, придбання й модернізації обладнання), оновлення бібліотечних фондів, проведення наукових досліджень, створення наукових лабораторій, організації спортивних заходів (підтримки певних видів спорту, чемпіонатів, змагань), впровадження освітніх інновацій (інноваційних учбових програм), залучення науково-педагогічних кадрів, заохочення студентів (шляхом надання знижок або відстрочки оплати за навчання, соціальних стипендій, грантів) та викладачів, фінансування видатків на охорону здоров'я, покриття витрат на покращення зв'язків із місцевими громадами, а також на реінвестування – збільшення обсягу ендавменту (до 50%) [471].

При цьому, Податковий Кодекс України чітко регламентує дотримання договірних відносини управління ендавментом, їх цільовий характер, забезпечення прозорості реалізації мети. Зазначені положення мають бути задокументовані в процесі передачі коштів.

Економічні та організаційні підходи до реалізації коштів ендавмент-фондів державними закладами вищої освіти в Україні

З більш загальної точки зору, ендавмент – це акт або процес надання благодійницької допомоги з метою забезпечення фінансової стабільності в майбутньому. Особливістю такого ендавмент-фонду є те, що набувач благодійної допомоги (тобто, ЗВО) *має право на використання процентів або дивідендів, нарахованих на основну суму пожертви.*

Разом з тим, ЗВО не має права витратити основну суму ендавменту без згоди благодійника. Більшість коштів надходить завдяки іміджу, репутації та бізнес-стосункам навчального закладу, що розвивалися протягом десятиліть [472, с. 2].

⁴⁷¹Кочин В. Поняття та ознаки ендавменту. *Університетські наукові записки*. 2018. № 67-68. С. 34-43. URL: <http://www.univer.km.ua/visnyk/1784.pdf>.

⁴⁷²Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодні. Проект «Популярна економіка: ціна держави». № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с. URL: http://cost.ua/files/endowment_report_2015-11-20-final.pdf.

Вже традиційний в сучасних умовах механізм роботи ендавмент-фонду можна визначити наступним порядком дій:

1. Ендавмент-фонди наповнюються коштами благодійників.
2. Отримувач передає сформований капітал керуючій компанії в довірче управління. Компанія розпоряджається отриманим капіталом для нарощування доходу від капіталу – отриманих відсотків.

3. Відсотки передаються ендавмент-фонду для цільового використання. Цілі визначаються Статутом Фонду, а пріоритетність і спрямованість фінансових вкладень координує Опікунська рада, керуючись першочерговістю завдань Фонду і результатами проведених конкурсів проектів та тендерів.

Керуюча компанія (для ЗВО – як варіант, відділ, група, забезпечення тощо) акцентує увагу на реалізації переваг ендавмент-фонду:

- для забезпечення результативного менеджменту у випадках суттєвості розмірів ендавмент-фонду фонд розпоряджається отриманим капіталом не самостійно, а за допомогою професійної керуючої компанії;
- отримані пожертви не витрачаються одразу, а інвестуються в цінні папери та інші інструменти, що генерують додатковий дохід. Таким чином, фонд не може спустіти – він може лише нарощувати свої обсяги завдяки накопиченню відсотків;
- на відміну від благодійної організації, фонд має недоторканий основний капітал: він має право використовувати тільки відсотки, отримані з основного капіталу;
- фонд зобов'язаний надавати прозору звітність про рух засобів, з якою може ознайомитися кожен благодійник;
- діяльність фонду розрахована на довгострокову перспективу;
- дохід від управління фондом може використовуватися тільки на цілі, визначені при створенні фонду [473].

З урахуванням розвитку національного бізнес-середовища, важливо

⁴⁷³Дмитришин М. В. Ендавмент вищого навчального закладу. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2015. Вип. 11 (1). С. 64-73.

об'єктивно і вчасно оцінити масштаби фінансування, оскільки існують декілька можливостей для донорів допомогти ЗВО:

- *персоніфікований благодійник* може створити окремий іменний фонд з метою фінансування певного напрямку, програми чи стипендії або внести кошти на рахунок у загальний фонд закладу. За будь-яких обставин він може встановлювати певні обмеження для використання коштів, які університет зобов'язаний виконати;

- окрім прямих внесків окремих людей, значну частину надходжень до ендавментів складають *кошти, передані за заповітом*, при чому в приватних ВНЗ частка цих активів у середньому досягає 50%;

- наступним значним джерелом наповнення ендавментів є *надходження від корпорацій та інших фондів*.

Для вітчизняних ЗВО питання управління ендавмент-фондами – на етапі обговорення. Доцільно розглянути практику міжнародних закладів вищої освіти.

Для управління ендавментами університетів у світі існують три основні підходи.

1. Найбільші університети з великими фондами створюють *власні органи з управління активами*. Опікунська рада (Board of Trustees) здійснює контроль та управління інвестиційною діяльністю фонду. Інвестиційний комітет (Trustee Investment Committee) встановлює нормативи щодо розміщення активів та призначає професійних менеджерів, які здійснюють управління фондом на постійній основі. Цей метод є найдешевшим, несе найбільшу відповідальність і ризик.

2. Для невеликих університетів іноді дешевше перекласти відповідальність з управління ендавментом *на третіх осіб*– консалтингові компанії, траст-фонди, інвестиційні компанії та банки тощо. З одного боку, цей підхід потребує значних ресурсів на оплату комісій за обслуговування, з іншого – знімає необхідність утримувати внутрішній інвестиційний департамент та гарантує стабільний дохід за рахунок професійного менеджменту ззовні.

3. *Комбінований метод*– поєднання попередніх методів – забезпечує

обмежений ризик за умови середніх сукупних витрат на керівництво фондом.

Результати діяльності університетських ендавментів знаходяться під постійною увагою інвесторів, державних контролюючих органів та суспільства в цілому. Для забезпечення довіри до таких фондів необхідна повна прозорість фінансової діяльності.

Абсолютно виправданим в цьому випадку є розміщення фінансової інформації у вільному доступі на сайтах університетів із детальним поясненням від менеджерів усіх внутрішніх процесів [474, с. 5-6].

Технологічний процес залучення грошових коштів та інших ресурсів (людських, матеріальних, інформаційних тощо), котрі заклад освіти не може забезпечити самостійно, дістав назву «фандрейзинг» (додаток АВ) [475]. Він є доволі клопітким, потребує роботи команди фахівців.

У США, Канаді фандрейзинг став ключовими фактором успіху в конкурентній боротьбі університетів за кошти донорів для створення фондів цільових капіталів, підтверджуючи переваги таких фондів:

- наявність довгострокової стратегії розвитку;
 - авторитетність ВНЗ на національному й міжнародному ринках освітніх послуг; наявність затребуваних навчальних програм;
 - проведення наукових досліджень, які корелюють із інтересами урядових і бізнес-структур;
 - високий рівень розвитку матеріально-технічної й інноваційної інфраструктур навчального закладу;
 - налагоджена система взаємовідносин із іноземними колегами;
 - підвищення кваліфікації науково-педагогічних працівників;
 - розроблення програм академічної мобільності викладачів і студентів;
 - уміння працювати з потенційними спонсорами й меценатами;
- функціонування асоціації випускників;
- посилення зацікавленості адміністрації та професорсько-

⁴⁷⁴Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодення. Проект «Популярна економіка: ціна держави». № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с. URL:http://cost.ua/files/endowment_report_2015-11-20-final.pdf.

⁴⁷⁵Осецький В. Л., Татомир І. Л. Особливості використання ендавменту та фандрейзингу в освітній практиці. *Фінанси України*. 2016. №3. С.86-100.

викладацького складу в програмах фандрейзингу [⁴⁷⁶, с. 94].

Узагальнення вітчизняної практики організації господарської діяльності ЗВО дозволяє представити послідовність заходів менеджменту організації освоєння коштів ендавмент-фонду наступним чином:

1. Розробка та ухвалення адміністрацією ЗВО концепції створення фонду: мети, завдань, місії, візії.

2. Реєстрація організації, що управлятиме капіталом: для масштабних ендавмент-фондів, великих (за суб'єктивною оцінкою керівництва ЗВО) закладів-бенефіціарів – управляючої компанії, для малих та середніх – відділу/департаменту/групи забезпечення (далі-відділу управління ендавмент-фондом).

3. Формування структури управлінських органів фонду, що включатиме для ЗВО:

А) для управляючої компанії: загальні збори фонду, до компетенції яких належать питання, пов'язані із затвердженням статуту, благодійних програм, визначення персонального кадрового складу, обґрунтування стратегічних напрямів діяльності;

Б) для відділу управління ендавмент-фондом: організаційно-управлінської структури відділу (штату працівників, Положення про роботу відділу тощо), його загальної підпорядкованості ЗВО;

4. Розробка та затвердження внутрішніх розпорядчих документів: Кодексу корпоративного управління, Положення про внутрішній контроль та управління ризиками, форми внутрішніх звітів, Кодексу професійної етики, внутрішніх Стандартів якості управління тощо.

5. Визначення першочергової групи донорів, здатних забезпечити досягнення фондом мінімально встановленого рівня цільового капіталу, що дасть право на продовження діяльності.

6. Затвердження поточного та перспективного планів Проведення фандрейзингової компанії, котра сприятиме залученню додаткових донорів

⁴⁷⁶Осецький В. Л., Татомир І. Л.. Особливості використання ендавменту та фандрейзингу в освітній практиці. *Фінанси України*. 2016. №3. С.86-100.

фінансової підтримки.

7. Утворення за допомогою благодійних внесків статутного капіталу фонду (для управляючих компаній) або Фонду ендавмент-фінансування (для відділу управління ендавмент-фондом).

При цьому, варто взяти до уваги міжнародну практику мотивації донорів: фінансові донори зазвичай отримують певні нематеріальні вигоди, такі як створення іменних фондів, навчальних аудиторій, стипендіальних програм, грантів, а також пільги на послуги освітньої установи (навчання, проведення конференцій та ін.) [⁴⁷⁷, ⁴⁷⁸].

8. Затвердження кошторису використання доходів від управління активами, прийняття інвестиційних рішень, котрі слугуватимуть збільшенню надходжень за рахунок вкладення коштів у бізнес-проекти. Дотримання цього принципу сприятиме їх накопиченню.

9. Затвердження внутрішнього Положення щодо системи контролю якості реалізації ендавмент-коштів та прийняття організаційних заходів ефективної капіталізації донорського фінансування.

Вітчизняний досвід формування та використання ендавменту державними закладами вищої освіти України

Нормативне регламентування ендавменту

Згідно з національним законодавством кожна юридична або фізична особа може бути засновником ендавменту, крім органів державної влади й місцевого самоврядування.

Серйозною проблемою багатьох сфер господарського життя українських господарюючих суб'єктів та державних структур часто є недосконалість, суперечливість чи часом навіть відсутність чіткого нормативно-правового регулювання тієї чи іншої сфери фінансово-правових відносин. Ендавмент-фонди ЗВО у цьому контексті не становлять винятку.

Юридичне регламентування відносин у цій сфері здійснюється різними

⁴⁷⁷Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодні. *Проект «Популярна економіка: ціна держави»*. 2015. №34. Т.20. URL:http://cost.ua/files/endowment_report_2015-11-20-final.pdf.

⁴⁷⁸Автономія та врядування у вищій освіті : зб. наук. пр. / О. П. Воробйова, К. О. Жданова, І. Б. Зарубінська та ін.; за ред. С. А. Калашнікової, В. І. Лугового, Ж. В. Таланової. К., 2014. 236 с.

законодавчими актами: Законом України «Про благодійну діяльність та благодійницькі організації», Законом України «Про вищу освіту», Податковим кодексом України тощо.

Створення окремого фонду закладу вищої освіти у вигляді ендавменту на сьогодні спеціальним законодавством, на жаль, не передбачено. Особливістю статусу ЗВО є різниця в його законодавчому визначенні та практичному втіленні у відповідній організаційно-правовій формі: відповідно до Закону України «Про вищу освіту» заклад вищої освіти є окремим видом установи. Однак, таке формулювання не відповідає організаційно-правовій формі установи, визначеної ч. 3 ст. 83 ЦК України: ЗВО як суб'єкт господарювання може діяти в статусі бюджетної установи, неприбуткового закладу вищої освіти, прибуткового закладу вищої освіти.

У сфері освіти ендавмент-фонди передбачається *створювати лише на рівні вищої освіти*. Чинна редакція Закону України «Про вищу освіту» передбачила можливість створювати *стабільні фонди (ендавменти), котрі за своєю сутністю є цільовим капіталом неприбуткової організації*, який утворюється за рахунок пожертвувань ^[479].

ЗВО має право засновувати сталий фонд (ендавмент) та розпоряджатися доходами від його використання, а також отримувати майно, кошти і матеріальні цінності, зокрема будинки, споруди, обладнання, транспортні засоби від державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб (у тому числі як благодійну допомогу).

Основна причина створення сталого фонду при вищому навчальному закладі, на нашу думку, є однією з ключових проблем, що стоять на заваді поширенню ендавментів у вітчизняних ЗВО – дефіцит фінансування. Нестача фінансових ресурсів зумовлює необхідність пошуку додаткових джерел фінансування, проте, наповнення фондів із цих джерел знову стикається із браком ресурсів.

Ще одна важлива проблема створення ендавментів та управління ними

⁴⁷⁹Про вищу освіту : закон України від 01.07.2014 № 1556–VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

впливає із безпосередніх витрат ЗВО з метою формування сталого фонду. Це передбачає: оформлення документів на етапах створення (установчі витрати); фінансування транспортних послуг, канцелярських товарів, підтримки та модернізації інтернет-сторінки, витрат на проведення рекламної кампанії, виплати бонуси потенційним благодійникам тощо.

Крім того, для управління ендавмент-фондом потрібні люди, які виконуватимуть усі необхідні функції. Це створює додаткові ризики за умови досить нешвидкого поповнення фонду.

Скептики ендавментів можуть закинути їх ідейним натхненникам ще одну важливу проблему, а саме – можливості інвестування на фінансовому ринку нашої держави.

Дійсно, незначна кількість фондових бірж та невеликий обсяг їх торгів, недосконалість роботи та низька довіра до електронної позабіржової торгівлі фінансовими активами, непопулярність та невелика дохідність державних цінних паперів ускладнює завдання щодо ефективного управління коштами ендавменту [480, с. 238].

Сучасні моделі ендавмент-фондів та особливості їх упровадження вітчизняними ЗВО

Облікове регламентування та звітність щодо використання цільових коштів за результатами впровадження Національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (що не суперечать Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного сектора), дозволяють сьогодні вітчизняним ЗВО орієнтуватись на ефективну імплементацію міжнародної практики зовнішнього цільового фінансування вищої освіти, що надає пріоритет:

1. Студентській фінансовій допомозі: університетський фонд включає в себе безліч окремих фондів, які обмежені (найчастіше донорами, в меншій мірі – закладом-бенефіціаром) щодо фінансової допомоги студентам. Підтримка донорів та висока ефективність інвестицій в останні роки змусили багато інституцій збільшити свої інвестиції у фінансування студентів.

⁴⁸⁰Дмитришин М. В. Ендавменти у вищих навчальних закладах: проблеми та перспективи. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 34(1). С. 233-241.

2. Системі викладання: кафедри факультетів або професори є ще однією провідною метою, для якої виділені індивідуальні кошти. Як і кошти на стипендії для студентів, інвестиційний дохід, отриманий від фондів, щорічно використовуються для фінансування професорсько-викладацького складу.

3. Дослідженням та інноваційним проектам. Ще однією стратегічною метою, для якої створюють сталі ендавмент-фонди, є наукові дослідження.

4. Державній службі: університети часто мають певну частину, присвячену програмам та заходам державної служби. Інвестиційний дохід від цих коштів поповнює фінансування студентських кампусів, дослідженню та ноу-хау викладачів і студентів з викликами та можливостями надання послуг в тій або іншій області, в якій знаходиться заклад освіти.

5. Легкій атлетиці: деякі випускники та донори роблять благодійні дари для обмеженої мети підтримки міжвузівської атлетики. Університети використовують інвестиційний дохід від таких подарунків для фінансування спортивних стипендій, зарплат та обладнання [481].

Зарубіжні університети дотримуються різних моделей формування ендавмент-фондів. Серед них:

1) *закрита модель* (ендавмент «великих власників», «оптова» модель): не значна кількість донорів; великий розмір пожертвувань; рідке поповнення фонду; низька інформаційна прозорість функціонування фонду;

2) *відкрита модель* (ендавмент «середнього класу», «роздрібна», демократична модель): велика кількість пожертвувачів; диверсифікована структура пожертвувань (з боку співробітників, випускників та їх асоціацій, політичних діячів, батьків студентів, підприємств-роботодавців, організацій – партнерів, представників бізнесу, некомерційних організацій тощо); пожертвування різних розмірів;

3) *змішана модель* – має всі риси відкритої моделі, однак значна частина активів формується за рахунок великих пожертвувань, насамперед, фізичних осіб.

⁴⁸¹Facts About College and University Endowments. URL: <https://www.acenet.edu/news-room/Documents/Facts-About-College-and-University-Endowments.pdf>.

Скажімо, основна частина активів Гарвардського ендавменту (90 % фонду) була сформована за рахунок великих донорів, а зараз фонд поповнюється переважно за рахунок пожертвувань студентів університету, які при випуску відраховують невеликі суми (у 2012 р. це зробили 80,4 % випускників; у 2013 р. – 83,6 %) [482].

Нерідко роботу з формування фондів зарубіжні університети проводять у вигляді проектів чи програм, розробляючи різні фондоутворюючі продукти, які реалізуються на постійній або циклічній основі. Університети створюють не тільки класичні (постійні, сталі, чисті, справжні), але й ендавменто-подібні фонди.

Класичний ендавмент-фонд поповнюється за рахунок коштів внутрішніх донорів. Базовий капітал при цьому повинен бути збереженим назавжди і не може витрачатися. Дохід може витрачатися або під контролем ради управляючих, або з урахуванням установлених донором обмежень-умов. У виняткових випадках (для уникнення надмірного збільшення капіталу) від 5 до 10% ендавменту можуть витрачатись у цільовий спосіб.

Ендавментподібні фонди функціонують на засадах ендавментів, проте механізм створення і використання їхніх коштів інший [483] (додаток АГ).

Практика підтверджує результативність ґрунтовного підходу до управління. Так, для управління ендавмент-фондами університети формують спеціальні підрозділи з професійних фінансистів та інвестиційних аналітиків, створюють Наглядові ради, які розробляють політику інвестування та управління ризиками, визначають склад портфелю інвестицій та стратегії. Рівень освіченості економічно активного населення, як і стан фінансування освіти і науки, є важливими факторами впливу на реальну макроекономічну динаміку. Сучасна ключова передумова забезпечення інноваційного розвитку в державі полягає у співпраці між університетами, підприємствами та державою – так званої «потрійної спіралі»: університети-підприємства-держави. Головна ідея моделі «потрійної спіралі» полягає в тому, що потенціал для інновацій та економічного розвитку в суспільстві знань ґрунтується на визначальній ролі університету та

⁴⁸² Шевченко Л. Ендавмент-фонди в інвестиційній стратегії зарубіжних університетів. *Україна: аспекти праці*. 2015. № 1. С. 8-16.

⁴⁸³ Шевченко Л. Ендавмент-фонди в інвестиційній стратегії зарубіжних університетів. *Україна: аспекти праці*. 2015. № 1. С. 8-16.

поєднанні університетів, бізнесу і держави для створення нових інституційних форм продукування, трансферту та застосування знань [484].

Крім традиційних функцій, кожна з трьох інституцій «університет – підприємство – держава» частково перебирає на себе роль іншої, стаючи, таким чином, важливим джерелом інновацій.

На практиці *модель «потрійної спіралі»* застосовується країнами Америки, Європи та Південно-Східної Азії [485], де побудована система освіти, спроможна здійснювати трансфер технологій, швидко комерціалізувати професійні знання тощо.

Сьогодні вітчизняна освіта не стоїть осторонь від таких векторів господарської діяльності.

Реалізуючи модель «потрійної спіралі», ЗВО в Україні отримують можливість, використовуючи власну матеріальну та фінансову базу, розвивати бізнес-інкубатори, навчальні підприємства з венчурним капіталом, наукові парки, консультаційні компанії тощо [486, с. 34].

Від такої співпраці університет отримує додаткові фінансові ресурси та практичну спрямованість своєї діяльності, підприємство – кваліфікованих фахівців і новітні технології, а держава – розвиток інноваційної економіки та зростання конкурентоспроможності на міжнародній арені. Особливо це важливо для подальшого розвитку сфери підприємництва в Україні, залучення в цей процес молодих креативних фахівців, спроможних до інноваційної діяльності.

На думку вчених, інституційним ядром моделі «потрійної спіралі» має стати саме *«підприємницький університет»*, який поєднує навчальну і дослідницьку місії традиційного університету з місією генерації інновацій у тісній органічній співпраці з органами державної влади та підприємствами, які виступають замовниками та співрозробниками інновацій, що створюються в структурних

⁴⁸⁴Ranga M., Etzkowitz H. TripleHelixSystems:

AnAnalyticalFrameworkforInnovationPolicyandPracticeintheKnowledgeSocietyIndustryandHigherEducationSpecialIssue “Innovationpolicyas a conceptfordevelopingeconomies: renewedperspectivesontheTripleHelixsystem”. 2013. №27 (4). P.237-262.

⁴⁸⁵Семенець Ю. Партнерство бізнесу, держави та університетів як стратегічний ресурс інноваційного розвитку України. *Ефективна економіка*. 2016. № 2. URL:<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4798>.

⁴⁸⁶Холявко Н. І. Сектор вищої освіти в системі інноваційного розвитку національної економіки. *Економіка і управління*. 2014. №1. С. 33-37.

підрозділах ЗВО.

Провідні університети світу перетворились на потужні академічні центри, що продукують нові знання і прикладні технологічні розробки, мають право виходити на ринок та отримувати прибуток, який спрямовується на розвиток університету.

Центральною ланкою їх діяльності стає трансфер технологій і комерціалізація результатів науково-дослідної роботи, яка виконується в тісній співпраці з підприємствами і державними інституціями – замовниками цих розробок. Враховуючи реальні перспективи збільшення фінансової участі роботодавців у фінансуванні вищої освіти, можемо припустити збільшення джерел утворення і напрямів використання ендавментів.

Оскільки в Україні ще не визріли умови для створення та управління сталим / ендавментом (як того вимагає класична схема, коли внески (благодійні пожертви) направляються в ендавмент, створюючи недоторканий фонд, а потім інвестуються в цінні папери (акції, облігації), нерухомість, приватні фонди, розміщаються на депозити та в інструменти фінансового ринку), пропонується в поточній та середньостроковій перспективі надати можливість вищим навчальним закладам створювати чотири види ендавмент-фондів ^[487] (таблиця 4.12).

З урахуванням сучасних можливостей щодо залучення цільового зовнішнього фінансування.

Таблиця 4.12 – Види ендавмент-фондів, які можна рекомендувати для створення та підтримки вітчизняних ЗВО

№ з/п	Ендавмент-фонд	Зміст
1	Фонд під спеціальний проект	(SpecialPurposeEndowment) створюється виключно для реалізації раніше визначеного проекту, цілі якого можуть установлюватися донором або керівництвом вишу
2	Строковий ендавмент-фонд	(TermEndowment) передбачає, що всі кошти або їх частина можуть бути витраченими тільки після закінчення усталеного періоду часу або настання певних подій, залежно від бажання донорів

⁴⁸⁷Магута О.В. Методичні підходи до формування цільового капіталу (ендавменту) для інноватизації вищої освіти в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 6. URL:<http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna&s5050>.

№ з/п	Ендавмент-фонд	Зміст
2.1	Фонд повного використання (Capital Depletion)	передбачає поступове витрачання основної суми ендавменту
2.2	Резервний робочий капітал (Working Capital Reserve)	створюваний під покриття дефіциту оборотного капіталу
3	Агентський фонд (Agency Funds),	фондом управляє спеціальна організація (управляюча компанія) в інтересах ВНЗ. Така організація може управляти й іншими фондами.
4	Квазіендавмент-фонд	створюється самим університетом із власних коштів під інвестиційні цілі, але функціонує на засадах ендавменту. Обмеження з боку донорів відсутні - університет може в будь-який момент прийняти рішення використати основну суму ендавменту

Складено за: [⁴⁸⁸, с. 34-45, ⁴⁸⁹, с. 11-12].

Створений закладом освіти ендавмент – фонд ЗВО на початкових етапах доцільно передати у довірче управління керуючій компанії. Нею може виступати – консалтингова або інвестиційна компанія, траст-фонд, банківська установа тощо.

Зазначимо, що капітал фонду інвестується лише у чітко оговорені фінансові інструменти, що гарантує його збереження та мінімізацію інвестиційних ризиків. Крім того, керуюча компанія здійснює інформаційно-аналітичну підтримку діяльності фонду.

У закордонній практиці освітня установа – власник фонду може являтися й керуючою компанією, яка здійснює інвестування. У цьому разі створена фондом опікунська рада (Board of Trustees) здійснює контроль та управління інвестиційною діяльністю, а інвестиційний комітет (Trustee Investment Committee) встановлює нормативи щодо розміщення активів та призначає професійних менеджерів, які здійснюють управління фондом на постійній основі [⁴⁹⁰, с. 6].

Фонд здійснює фінансування витрат власного утримання та оплачує

⁴⁸⁸ Чугунов А.В. Развитие информационного общества: теории, концепции и программы: Учебное пособие. СПб. : Ф-т филологии и искусств СПбГУ, 2007.98 с.

⁴⁸⁹ Шевченко Л. Ендавмент-фонди в інвестиційній стратегії зарубіжних університетів. *Україна: аспекти праці*. 2015. № 1. С. 8–16.

⁴⁹⁰ Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодні. Проект «Популярна економіка: ціна держави». № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с. URL: http://cost.ua/files/endowment_report_2015-11-20-final.pdf.

послуги керуючої компанії з управління ендавментом. Доходи, отримані від довірчого управління таким цільовим капіталом, а також частина майна, яка є його складовою (якщо це передбачено), передаються керуючою компанією освітній установі, для підтримки якої створений фонд.

Зазначені операції господарської діяльності ЗВО, який залучив та використовує відповідно до нормативних актів кошти ендавмент-фонду, впливають на методикау та організацію обліку таких операцій – аналітичний рівень бухгалтерського обліку, інтеграцію бухгалтерського обліку в єдину систему інтегрованого бухгалтерського обліку діяльності ЗВО, раціонально формуючи форми звітності, систему внутрішнього контролю за результативністю використання як зовнішнього донорського фінансування, так і бюджетних асигнувань на розвиток вищої освіти.

Облікове забезпечення використання коштів ендавменту: методичні та організаційні підходи

Організація обліку коштів ендавмент-фонду поки, на жаль, не має в національній обліковій нормативній базі чіткої регламентації, оскільки впровадження ендавментів в Україні не набуло широкого розповсюдження. Процес стикається з серйозними проблемами як нормативно-правового, так і організаційного характеру. Економічний зміст поняття «ендавмент» визначає особливості його ідентифікації як об'єкта обліку. На жаль, у Законі України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» наведене визначення потребує уточнення щодо набутої бенефіціаром та/або управляючою компанією власності на ендавмент – ризиків, контролю, управління:

- проценти та дивіденди від управління благодійними ендавментами призначені для надання благодійної допомоги, виконання благодійних програм; спільної благодійної діяльності;

- витрати, пов'язані з правлінням благодійними ендавментами, включаються до адміністративних витрат благодійної організації, якщо інше не встановлено законом або правочином між благодійною організацією та

благодійником [491].

Відносно ЗВО, як бюджетних установ, що є неприбутковими організаціями, такі витрати не уточнено за рахунком бухгалтерського обліку.

Важливою є ідентифікація ендавменту як об'єкта обліку з огляду на те, що способи існування благодійного ендавменту дещо різняться щодо сталого фонду закладу вищої освіти. Згідно з п. 2 ч. 3 ст. 70 Закону України «Про вищу освіту» заклад вищої освіти має право засновувати сталий фонд (ендавмент) закладу вищої освіти та розпоряджатися доходами від його використання відповідно до умов функціонування сталого фонду [492].

Норма передбачає заснування сталого фонду, натомість, у безпосередньому визначенні цього поняття йдеться лише про цільові кошти для інвестування або капіталізації.

Отже, нормативно-правове регулювання, що існує, не надає відповіді на форму реалізації відносин ендавменту – договірна чи інституційна, що впливає на методика відображення коштів у ЗВО-бенефіціара.

До економічних переваг ендавменту ЗВО, що можуть вплинути на оцінку економічної вигоди від реалізації таких коштів, відносять можливість залучення додаткових фінансових ресурсів для розвитку закладу, «недоторканність» фонду та його інвестиційний характер, цільовий характер фонду, довгостроковість планування фінансової діяльності, підтримка власних проєктів (наукової школи) та молодого покоління [493, с. 70].

Доцільно розглядати не лише визначення поняття «ендавмент», його економічно-функціональну сутність, а й уточнити оцінку його балансової вартості як об'єкта обліку, методологічні підходи щодо встановлення права власності на такі кошти (ідентифікацію управління, ризику та контролю), а також порядок визнання витрат на створення ендавмент-фонду, управління та припинення. Зауважимо на таких аспектах, що впливають на аналітичні підходи

⁴⁹¹Про благодійну діяльність та благодійні організації : Закон України від 05.07.2012 №5073–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

⁴⁹²Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014 р. № 1556–VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

⁴⁹³Дмитришин М. В. Ендавмент вищого навчального закладу. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2015. Вип. 11 (1). С. 64-73.

бухгалтерського обліку:

1) ендавмент – цільовий капітал, що використовується на реалізацію несприємницької (переважно благодійної) мети й може створюватися шляхом відокремлення коштів;

2) управління ендавментом для забезпечення ефективності залучених коштів бажано здійснювати професійним учасником ринку фінансових послуг – фінансовою установою.

Для ЗВО Закон України «Про вищу освіту» надає можливість виокремити загальні ознаки ендавменту з визначенням зв'язку щодо відображення бенефіціарами відповідних показників в обліку та звітності:

– *є сталим фондом*: обліковується на рахунках відповідних активів (коштів, необоротних активів тощо) з аналітичним субрахунком – як актив, на рахунку «іншого додаткового капіталу» з аналітичним субрахунком – як пасив;

– *є формою інвестування або капіталізації*: відображається в складі відповідного необоротного активу;

– мінімальний строк його використання *36 місяців* – договірні відношення з донором є довгостроковими зобов'язаннями;

– *використанню підлягають лише пасивні доходи* – відображаються на рахунках бухгалтерського обліку необмінних доходів;

– мета здійснення відповідає статутній діяльності в порядку, визначеному благодійником або іншою уповноваженою особою.

Розглянемо детальніше названі ознаки для уточнення методичних підходів обліку коштів ендавменту.

1. Поняття *сталий фонд* у законодавстві не використовується, за винятком Закону України «Про вищу освіту». З огляду на економічну сутність ендавменту та його ототожнення з поняттям сталий фонд вважаємо, що під сталістю слід розуміти неможливість використання безпосередньої суми коштів або вартості майна. Як результат, ендавмент відрізняється від строкового банківського вкладу (такий довгостроковий активів не використовується за основною сумою, отже – не амортизується).

Чинне законодавство потребує удосконалення питань унормування місця ендавменту в системі договірного права, оскільки його економічна сутність теоретично може передбачати юридичне вираження у формі банківського вкладу в разі дотримання інших його характерних ознак (зокрема, в частині особливостей оборотоздатності та здійснення права власності).

2. *Інвестування та капіталізація* передбачають необхідність збільшення розміру ендавменту шляхом його вкладення в економіку. Так, ст. 1 Закону України «Про інвестиційну діяльність» визначає інвестиції як усі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) та/або досягається соціальний та екологічний ефект [494].

Під капіталізацією, у свою чергу, в юридичній літературі розуміють як використання частини додаткової вартості на розширення виробництва чи процес вкладання частини доходів у цінні папери й отримання на них прибутку в формі відсотка, а також як розвиток науки, отримання нової інформації, впровадження нових форм і методів організації наукових досліджень [495].

Наведені ознаки надають можливість дійти висновку: ендавмент може використовуватися шляхом вкладення в господарську діяльність для отримання додаткових надходжень: для підприємницьких організацій – прибутку, для неприбуткових (в т.ч. ЗВО) – економічної вигоди, соціально-економічної вигоди – стосовно проектів, очікувані результати від яких включають як економічні показники розвитку, так і відповідний соціально-економічний аспект.

До ендавменту можуть бути віднесені об'єкти, визначені Законом України «Про інвестиційну діяльність»: кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери (крім векселів); рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності); майнові права інтелектуальної власності; сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації; права користування землею,

⁴⁹⁴ Про затвердження Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами: Постанова Правління Національного банку України від 03.12.2003 № 516. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1256-03>.

⁴⁹⁵ Кочин В. Поняття та ознаки ендавменту. *Університетські наукові записки*. 2018. № 67-68. С. 34-43.

водою, ресурсами, будинками тощо; інші цінності. Таким чином, рахунками для обліку стають не тільки рахунки в банках, але й матеріальні та нематеріальні активи.

3. Відповідно до Податкового Кодексу України *пасивними доходами* є доходи, отримані у вигляді відсотків, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті (п. 14.1.268). Зазначені види доходів обліковуються за принципом нарахування – в періоді їх визнання та є «доходами необмінних операцій»^[496].

4. Використання ендавменту *відповідає меті діяльності ЗВО в порядку, визначеному благодійником або іншою уповноваженою особою*. Названа ознака є дещо неоднозначною: у визначенні поняття ендавменту йдеться про окремий порядок його використання. Однак, статус ЗВО як неприбуткової організації передбачає використання таких коштів в межах окремого попередньо затвердженого кошторису, з відокремленням таких операцій за аналітичними рахунками бухгалтерського обліку від операцій господарської діяльності ЗВО, що мають інше фінансування.

Отже, *ендавмент як об'єкт обліку – це кошти, майно або майнові права (активи) ЗВО, щодо яких здійснюється довгострокова інвестиційна діяльність (капітальні вкладення) з метою поточного використання пасивних доходів від такої діяльності для реалізації благодійної мети, що відповідає основній діяльності власника активів, тобто бенефіціара – ЗВО*. При цьому, рахунок обліку ендавмент-коштів залежить від умов обмеженості правомочностей щодо основних активів ендавменту, який інвестується (капіталізується) протягом не менше 36 місяців. Відтак, цільовому використанню в поточних періодах підлягають лише пасивні доходи відповідно до мети власника ендавменту / бенефіціара.

На сьогодні існує необхідність удосконалення правового регулювання відносин ендавменту, забезпечивши його договірну та інституційну форму

⁴⁹⁶Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

існування.

Відсотки (пасивні доходи) визнаються доходами у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами. При цьому, дохід від пасивних доходів (як необмінних операцій) оцінюється у сумі їх нарахування/одержання за винятком суми зобов'язань, обумовлених такою операцією (п. 2.4. НП(С)БОДС 124).

З метою забезпечення аналітичного обліку пасивних доходів як джерела цільових коштів доцільно розмежувати облік за рахунком «Цільове фінансування і цільові надходження. Приклади цільового фінансування:

- зовнішнього: субсидії з державного та місцевих бюджетів, асигнування з бюджету на соціальні потреби та утримання бюджетних установ та організацій, будівництво доріг, житла за рахунок позабюджетних коштів тощо;
- внутрішнього: фінансування об'єктів соціально-культурного побуту, фінансування інноваційного проекту власними коштами ЗВО тощо.

Цільові надходження – надходження коштів, матеріальних та нематеріальних активів цільового призначення для виконання ЗВО певних завдань (реалізації програм, проектів, заходів), попередньо обумовлені з надавачем.

У більшості випадків цільові надходження мають не тривалий характер, сприяють у вирішенні окремих завдань в рамках цільового проекту. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та заклад виконає умови щодо такого фінансування.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів (тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнав ЗВО

визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Міжнародні стандарти регламентують облік цільової допомоги як облік грантів. Основний підхід до обліку грантів аналогічний вищезазначеним принципам вітчизняних облікових стандартів: їх слід визнавати на систематичній основі у складі доходу протягом періодів, у яких бенефіціар визнає як витрати відповідні затрати, які ці гранти повинні компенсувати. Це підхід із позиції доходів, відповідно до якого гранти відносяться на доходи протягом одного або декількох звітних періодів.

У примітках до фінансової звітності ЗВО розкриває інформацію стосовно доходів від необмінних операцій (в т. ч. пасивних доходів від залучення ендавмент-фонду) про: облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від використання коштів ендавмент-фонду; суму доходу, визнаних протягом періоду за основними видами/характером операцій, для покриття витрат, за якими вони були призначені.

Визнання ендавмент-фонду в Балансі ЗВО (форма № 1-дс)

А) бенефіціар – ЗВО управляє коштами ендавмент-фонду власними силами (шляхом створення окремого відділу):

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:	1000	Справедлива вартість основних засобів, що надійшли як ендавмент від зовнішнього донора	
Нематеріальні активи:	1020	Справедлива вартість нематеріальних активів основних засобів, що надійшли як ендавмент від зовнішнього донора	
Усього за розділом I	1095		
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:			
національній валюті, у тому числі в:	1160		
касі	1161		
казначействі	1162		
установах банків	1163	Сума коштів ендавменту, що надійшли від зовнішнього донора (резидента)	
іноземній валюті	1165	Сума коштів ендавменту, що надійшли від зовнішнього донора (нерезидента)	
Інші фінансові активи	1180	Сформований ендавмент-фонд, розмір якого затверджений відповідними договірними зобов'язаннями з надавачем (донором)	

АКТИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
Усього за розділом II	1195		
БАЛАНС	1300		
ПАСИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1410		
Фінансовий результат	1420		
Капітал у підприємствах	1430		
Резерви	1440		
<i>Цільове фінансування</i>	1450	Одержаний ендавмент-фонд як цільовий капітал	
		Одержані/нараховані пасивні доходи за угодою з донором	
Усього за розділом I	1495		
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	1500		
за кредитами	1510		
інші довгострокові зобов'язання	1520	Довгострокові зобов'язання ЗВО перед надавачем ендавмент-фонду.	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	Віднесення довгострокових зобов'язань ЗВО перед надавачем ендавмент-фонду до поточних, якщо термін повернення коштів на дату звітності менше, ніж 12 місяців.	
Усього за розділом II	1595		

*дискусійним в нормативному законодавстві залишається право власності на ендавмент – фонд. В даному випадку (як альтернатива) – право власності, як і зобов'язання щодо цілісності суми ендавмент-фонду розглянуто за бенефіціаром – ЗВО

Б) бенефіціар – ЗВО передав кошти ендавмент-фонду для управління управляючій компанії (професійній фінансовій установі):

АКТИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:	1000	Справедлива вартість основних засобів, що надійшли як ендавмент від зовнішнього донора (до передачі управляючій компанії)	
Нематеріальні активи:	1020	Справедлива вартість нематеріальних активів основних засобів, що надійшли як ендавмент від зовнішнього донора (до передачі управляючій компанії)	
Усього за розділом I	1095		
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:			
національній валюті, у тому числі в:	1160		
касі	1161		
казначействі	1162		

АКТИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
установах банків	1163	Сума коштів ендавменту, що надійшли від зовнішнього донора - резидента (до передачі управляючій компанії)	
іноземній валюті	1165	Сума коштів ендавменту, що надійшли від зовнішнього донора – нерезидента (до передачі управляючій компанії)	
Інші фінансові активи	1180	Заборгованість управляючої компанії за переданий йому бенефіціаром ендавмент-фонд, розмір якого затверджений відповідними договірними зобов'язаннями з надавачем (донором)	
інші поточні зобов'язання, з них:	1575	Заборгованість управляючої компанії за нараховані бенефіціару пасивні доходи (за результатами використання ендавмент-фонду)	
БАЛАНС	1300		
ПАСИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1410		
Фінансовий результат	1420		
Капітал у підприємствах	1430		
Резерви	1440		
Цільове фінансування	1450	Ендавмент-фонд як цільовий капітал, переданий в управління професійній фінансовій компанії	
		Одержані/нараховані пасивні доходи за угодою з донором	
Усього за розділом I	1495		
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	1500		
за кредитами	1510		
інші довгострокові зобов'язання	1520	Довгострокові зобов'язання ЗВО перед надавачем ендавмент-фонду.	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	Віднесення довгострокових зобов'язань ЗВО перед надавачем ендавмент-фонду до поточних, якщо термін повернення коштів на дату звітності менше 12 місяців.	
Усього за розділом II	1595		

Визнання пасивних доходів від використання коштів ендавмент-фонду та витрат, на погашення яких вони спрямовуються (відповідно до цільового призначення ендавменту) в «Звіті про фінансові результати» ЗВО (форма № 2-дс):

Доходи від необмінних операцій			
Інші доходи від необмінних операцій	2130	пасивні доходи від використання коштів ендавмент-фонду	
Усього доходів	2200		
ВИТРАТИ			
Витрати за необмінними операціями			
Інші витрати за необмінними операціями	2310	витрати операційної діяльності ЗВО, на покриття яких спрямовано пасивні доходи ендавмент-фонду	

Усього витрат	2380		
---------------	------	--	--

Підсумовуючи слід зазначити, що дефіцит обігових коштів на покриття інноваційно-інвестиційних освітньо-наукових проектів та програм державних закладів вищої освіти на етапах євроінтеграції вітчизняної вищої школи – визначальний фактор пошуку джерел додаткового фінансування, серед яких ендавмент-фонди є історично вагомим вектором результативного вирішення зазначених проблем.

На жаль, проведені дослідження підкреслюють неготовність сучасного нормативного поля щодо діяльності ЗВО створювати надійні «блок-захисти» для збереження та цільового використання коштів ендавмент-фондів: неоднозначність обліково-аналітичного забезпечення, відсутність пільгових податкових преференції для уможливлення активізації благодійної діяльності, державна підтримка безпосередньо провідних закладів освіти в питаннях використання додаткових благодійних цільових коштів тощо сьогодні залишаються декларативними обіцянками.

Враховуючи практичні результати поширення практики використання ендавмент-фондів з метою реалізації альтернативних шляхів покращення ефективності використання додаткового фінансування вітчизняними ЗВО такі заходи доцільно структурувати за наступним порядком.

- «Зелене світло» ендавментам у ЗВО після прийняття нової редакції Закону України «Про вищу освіту», в свій час, спричинило невеликий сплеск активності у вказаному напрямку, дало поштовх розвитку внутрішньої системи менеджменту ЗВО в питаннях пошуку додаткових джерел фінансування своєї діяльності.

Разом з тим, на низькому рівні залишається інформованість суспільства щодо результативності дії нормативних нововведень.

- «Пілотними проектами» використання коштів ендавменту стали провідні університети України, зокрема, Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Університет банківської справи.

Давніми традиціями у залученні добродійних внесків також характеризується Києво-Могилянська академія – однак її фонди за своєю сутністю позиціонуються як благодійні, хоч їм і притаманні риси ендавменту [497].

Відомі своєю масштабністю благодійні Фонди вітчизняних та зарубіжних меценатів/благодійників Національного університету «Острозька академія». Варто пропагувати позитивний досвід ЗВО, підтримувати такі заклади додатковим держбюджетним фінансуванням (як альтернатива – за «дольовою участю»).

- На жаль, сьогодні немає необхідної кількості роз'яснень та підзаконних актів, які б чітко регламентували процедури утворення ендавмент-фондів, права й обов'язки сторін (донорів та бенефіціарів), а також відповідальність за нецільове, нераціональне, неефективне інвестування коштів бенефіціарами з числа ЗВО. В свою чергу, це спричиняє дещо довільне трактування сутності ендавменту, породжує більше запитань, ніж відповідей.

- Очевидною є потреба в імплементації міжнародного досвіду з питань функціонування моделі «потрійної спіралі»: на рівні Міністерства освіти і науки України рекомендовано посилити тріаду взаємодії «держава-роботодавець-університет».

У якості фінансової моделі забезпечення інноватизації вищої освіти профільним Міністерством також запропоновано систему формування фондів цільового капіталу, що базується на ключових принципах ендавменту.

Ураховуючи спірність та ризикованість упровадження західних моделей класичного (сталого) ендавмент-фонду в Україні, на часі завершення розробки засад формування інституційного середовища для заснування та функціонування різних типів і видів ендавмент-фондів.

У поточній та середньостроковій перспективі вищим навчальним закладам доцільно розглянути утворення не сталого фонду (ендавмент), а «Фонду під спеціальний проект», «Строковий ендавмент-фонд», «Агентський фонд»,

⁴⁹⁷Інноваційна Україна 2020 : національна доповідь / за заг. ред. В.М. Гейця та ін. ; НАН України. К., 2015. 336 с. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2015/07/%.pdf>.

«Квазіендавмент-фонд» [498, 499].

За результатами проведених досліджень авторами вперше запропоновано проект **Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти (додаток АД).**

⁴⁹⁸ Теоретико-методологічне обґрунтування ефективних фінансово-економічних моделей розвитку вищої школи / монографія (рукопис) / за заг. ред. чл.-кор. НАПН України, д-ра екон. наук., проф. І.М. Грищенко. К., 2015. 260 с.

⁴⁹⁹ Розвиток благодійництва в сучасній Україні. Аналітична записка. Національний інститут стратегічних досліджень. URL: <http://old2.niss.gov.ua/articles/1367/>.

РОЗДІЛ 5

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗАКЛАДІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НП(С)БОДС

5.1 Міжнародний та вітчизняний аспекти розкриття інформації у фінансовій звітності закладів вищої освіти

Процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає існування єдиної законодавчої та нормативно-правової основи, що відповідає вимогам міжнародних стандартів та удосконалення методології складання й подання фінансової звітності.

Фінансова звітність головних розпорядників бюджетних коштів відповідно до вимог міжнародних стандартів та вітчизняного законодавства, має стати публічною, транспарентною та доступною до сприйняття суспільством. На рівень якості інформації, що розкривається у фінансовій звітності впливає здійснення правильної оцінки економічних подій, враховуючи принципи безперервності та постійності. Фінансову звітність слід розглядати як інструмент для здійснення об'єктивної та достовірної оцінки фінансово-майнового стану та результатів діяльності установи за звітний період. Визначення місця і ролі фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у сучасних економічних умовах, сприяє її ефективному функціонуванню та визначенню змісту звітних форм.

Сутність категорії «звітність» має різні тлумачення серед науковців у загальних теоретичних підходах до бухгалтерського обліку.

Так, в бухгалтерському словнику А. Н. Азриліяна під звітністю розуміють єдину систему даних, що характеризують майновий та фінансовий стан установи, результати її діяльності, що формується за даними бухгалтерського обліку відповідно до встановлених форм [⁵⁰⁰, с. 525].

⁵⁰⁰ Агафонова М. Ю., Азриліян А. Н., Азриліян О. М. и др. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азриліяна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с. URL: <https://www.booksite.ru/localtxt/bol/sho/buh/gal/ter/ski/slo/var/index.htm>.

Подібний підхід до характеристики звітності як системи показників відображений у фінансово-економічному словнику А. Г. Загороднього. Автором визначено звітність як систему узагальнених підсумкових показників бухгалтерського обліку, яка надає наростаючим підсумком інформацію щодо майнового та фінансового стану установи, організації, результати її діяльності за звітний період і складається за даними синтетичного та аналітичного обліку [⁵⁰¹, с. 85].

На думку Ф. Ф. Бутинця, бухгалтерську звітність слід розглядати як звітність, складену за даними бухгалтерського обліку для задоволення потреб окремих користувачів [⁵⁰², с. 73].

В теорії бухгалтерського обліку, відомі американські вчені Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда розглядають звітність як таку, яка відповідає всім цілям розвитку установи та забезпечує основною інформацією всіх користувачів, крім тих, яким надані функції контролю та управління установою [⁵⁰³, с. 532].

Викладене вище свідчить про те, що у науковій літературі дають різну характеристику змісту звітності. При цьому, підходи авторів мають спільні риси, основними з яких є:

- звітність як система показників, що характеризує результати діяльності організацій, установ за звітний період;
- звітність як сукупність даних, яка надає інформацію стосовно рівня виконання запланованих показників за звітний період;
- звітність як метод бухгалтерського обліку, за допомогою якого узагальнюються результати фінансово-господарської діяльності організацій, установ за звітний період.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі відповідно до міжнародних вимог відкриває нові можливості отримання інформації на якісному рівні.

⁵⁰¹ Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник.. Київ : Знання, 2007. 1072 с. URL: <http://cyclor.com.ua/content/view/1497/1/>.

⁵⁰² Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.

⁵⁰³ Хендріксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / под ред. Проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

Ключова мета створення МСБОДС полягала у запровадженні в бухгалтерський облік та фінансову звітність державного сектору підходів до оцінки та визнання активів, зобов'язань, власного капіталу та доходів і витрат притаманних для обліку недержавних корпорацій.

На даний момент, Комітетом з питань бухгалтерського обліку у державному секторі при Міжнародній федерації бухгалтерів, прийнято 11 МСБОДС, що визначають основні вимоги до складання та подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору (таблиця 5.1).

Таблиця 5.1 – МСБОДС, що регулюють складання фінансової звітності

Номер на назва стандарту	Сфера застосування	Дата прийняття	Дата набрання чинності
1 «Подання фінансових звітів»*	Цей Стандарт слід застосовувати при поданні всіх фінансових звітів загального призначення, які складаються та подаються згідно з принципом нарахування відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.	Травень 2000	01.01.2008
2 «Звіт про рух грошових коштів»*	Суб'єкт господарювання, який складає і подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має готувати Звіт про рух грошових коштів згідно з вимогами цього Стандарту і подавати його як невід'ємну складову частину своїх фінансових звітів за кожний період подання фінансових звітів.	Травень 2000	01.07.2001
10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»*	Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктові господарювання, який готує та подає фінансові звіти за обліковим принципом нарахування, до основних фінансових звітів (у тому числі до консолідованих) будь-якого суб'єкта господарювання, який складає звітність у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою.	Липень 2001	01.07.2002
14 «Події після дати звітності»*	Суб'єкт господарювання, який складає та подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має застосовувати цей Стандарт в обліку подій після дати звітності та при розкритті інформації про них.	Грудень 2001	01.01.2008
18 «Звітність за сегментами»*	Суб'єктам господарювання, які готують і подають фінансові звіти за принципом нарахування, належить застосовувати цей Стандарт у поданні інформації щодо сегментів.	Червень 2002	01.07.2003
20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»*	Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктам господарювання, які готують і подають фінансові звіти за принципом нарахування, для розкриття інформації про зв'язані сторони, стосунки з ними та про певні операції зі зв'язаними з ним сторонами.	Жовтень 2002	01.01.2004
22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»**	Уряд, який складає та подає консолідовану фінансову звітність за принципом нарахування та вирішує розкривати фінансову інформацію про загальний державний сектор, зобов'язаний це робити згідно з вимогами цього Стандарту	Грудень 2006	01.01.2009
24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»**	Дія цього Стандарту поширюється на суб'єкти державного сектору (крім державних комерційних підприємств (ДКП)), які зобов'язані або вирішили оприлюднювати свої затверджені бюджети	Грудень 2006	01.01.2009

Номер на назва стандарту	Сфера застосування	Дата прийняття	Дата набрання чинності
34 «Окремі фінансові звіти» ***	Суб'єкт господарювання, який готує та подає фінансові звіти за принципом нарахування, застосовує цей Стандарт при підготовці та поданні консолідованої фінансової звітності для економічної групи.	Січень 2015	01.01.2017
35 «Консолідована фінансова звітність» (Замінює МСБОДС 6 – Консолідована фінансова звітність та облік контрольованих суб'єктів господарювання) ***	Суб'єкт господарювання, який готує та подає фінансові звіти за принципом нарахування, застосовує цей Стандарт для обліку інвестицій в контрольовані суб'єкти господарювання, спільні підприємства та асоційовані компанії, коли він обирає або вимагається нормативними актами подавати окремі фінансові звіти.	Січень 2015	01.01.2017
37 «Угоди про спільну діяльність» (замінює МСБОДС 8 – Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах) ***	Цей Стандарт застосовують суб'єкти господарювання при підготовці та поданні фінансових звітів за принципом нарахування для визначення типу спільної угоди, в якій він бере участь, та для обліку прав і обов'язків за спільною угодою.	Січень 2015	01.01.2017

*Переклад українською мовою МСБОДС 1-20, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів за станом на 1 січня 2003 р. Джерело: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo-gos/meghdunarodnye-standarty-buhgalterskogo-1021812.htm>.

**Версія перекладу українською мовою МСБОДС 21-26 – грудень 2009 р. Джерело: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo-gos/meghdunarodnye-standarty-buhgalterskogo-1021812.htm>.

***Текст МСБОДС (зі змінами станом на 28 вересня 2018 р.), оприлюднений Міжнародною федерацією бухгалтерів: <https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

На сьогодні, офіційно перекладено на українську мову лише 8 МСБОДС, що регулюють питання складання фінансової звітності. Однак, останні редакції перекладу міжнародних стандартів не оновлювалися у відповідності до змін, внесених до стандартів, починаючи з 2010 року.

У зв'язку з цим, з метою приведення у відповідність національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі міжнародним стандартам, *слід здійснити перегляд чинних редакцій НП(С)БОДС*, враховуючи зміни, внесені до відповідних міжнародних стандартів для державного сектору.

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» містить загальні рекомендації щодо структури фінансових звітів та мінімальні вимоги до таких звітів, складених за принципом нарахування. Його метою є визначення методу подання фінансових звітів, який забезпечить можливість порівняння показників діяльності установи за попередні звітні періоди з даними інших установ [504].

⁵⁰⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL:

Відповідно до даного стандарту: «Фінансові звіти є структурованим поданням фінансового стану та операцій, здійснених суб'єктом господарювання. Цілі фінансових звітів загального призначення – надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті та оцінюванні рішень про розподіл ресурсів».

МСБОДС 1 визначено, що фінансові звіти загального призначення надають інформацію для здійснення перспективних прогнозів майбутньої діяльності, визначення обсягу ресурсів, необхідних для продовження діяльності, а також пов'язаних з цим ризиків.

Фінансова звітність загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору може включати інформацію щодо отриманих з бюджету ресурсів та їх використання.

При цьому, стандарт передбачає, що за використання однакових принципів при складанні звітності та формуванні бюджетів, слід відображати у фінансових звітах порівняння з передбаченими у бюджеті сумами за відповідний звітний період.

Суб'єктів господарювання державного сектору заохочують надавати інформацію, необхідну користувачам для оцінки результатів їх діяльності, управління активами та прийняття рішень щодо розподілу ресурсів [505].

Виходячи з викладеного, МСБОДС 1 встановлює загальне призначення та принципи формування фінансових звітів суб'єктів господарювання державного сектору. При цьому, такі звіти потрібно порівнювати з інформацією за попередні звітні періоди та затвердженою бюджетною інформацією.

Відповідно до МСБОДС 1, «метою фінансових звітів загального призначення у державному секторі є надання інформації, корисної для прийняття рішень, та наочно показувати підзвітність суб'єкта для господарювання за ввірені йому ресурси шляхом:

<http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

⁵⁰⁵ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

а) надання інформації про джерела, розподіл та напрями використання фінансових ресурсів;

б) надання інформації про те, як суб'єкт господарювання фінансував свою діяльність і задовольняв потреби в грошових коштах;

в) надання інформації, корисної при оцінюванні здатності суб'єкта господарювання фінансувати свою діяльність та виконувати всі зобов'язання;

г) надання інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання та зміни в ньому;

г) надання сукупної інформації, корисної при оцінюванні результатів діяльності суб'єкта господарювання з погляду витрат, ефективності та досягнень» [506].

Відповідно до Концептуальної основи до МСБОДС *головною метою складання фінансової звітності є надання інформації у фінансових звітах загального призначення (ФЗЗП) для задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг від суб'єктів державного сектору.*

Це обумовлено тим, що отримувачі послуг - громадяни, як платники податків, - є й постачальниками ресурсів для фінансового забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору. МСБОДС визначають нормативні вимоги, пов'язані із визнанням, оцінкою та поданням операцій, інших подій і діяльності, які відображаються у ФЗЗП, саме тому, що отримувачі послуг не мають повноважень вимагати від суб'єкта господарювання державного сектору розкриття інформації [507].

Трактування діяльності суб'єктів державного сектору, яке покладене в основу побудови ФЗЗП, базується на тому, що її ціль, сутність та зміст полягають у наданні послуг суспільству в цілому, групам чи окремим громадянам. Тож поняття послуги є ключовим у побудові як системи бухгалтерського обліку, так і ФЗЗП, що складається за його даними.

⁵⁰⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

⁵⁰⁷ The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities // Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2018. Vol. I. p. 18-154. URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

За Концептуальною основою, ФЗЗП з метою забезпечення потреб отримувачів послуг та постачальників ресурсів мають включати інформацію, що допомагає оцінити:

- результати діяльності суб'єкта господарювання державного сектору за звітний період;
- ліквідність та платоспроможність суб'єкта господарювання державного сектору;
- стабільність надання послуг суб'єктом господарювання державного сектору у довгостроковій перспективі та зміни протягом звітної періоду;
- потенціал суб'єкта господарювання державного сектору адаптуватися до змін внутрішніх та зовнішніх економічних умов, які впливають на характер його діяльності [508].

Тобто, ФЗЗП розкривають інформацію щодо фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання державного сектору, використання бюджетних ресурсів протягом звітної періоду, прогнозних фінансових та нефінансових показників та інформацію пояснювального характеру стосовно чинників впливу на отримані результати за звітний період.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначає зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів. Він містить положення, нові для бюджетного законодавства України, що потребує подальших наукових досліджень та належного обґрунтування [509, с. 273].

При розробленні НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [510] було застосовано декілька МСБОДС, а саме: 1 «Подання фінансових звітів»; 2 «Звіт про рух грошових коштів»; 14 «Події після дати звітності»; 20 «Розкриття

⁵⁰⁸ The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities // Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2018. Vol. I. p. 18-154. URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

⁵⁰⁹ Дорошенко О. О. Трансформація структури балансу бюджетних установ у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2016. Вип. 88 (2). С. 272-279.

⁵¹⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

інформації щодо пов'язаних сторін». Зіставність відповідних стандартів узагальнено в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 – Зіставність НП(С)БОДС 101 і МСБОДС 1, 2, 14, 20

НП(С)БОДС			МСБОДС		
101	Подання фінансової звітності	визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.	1	Подання фінансових звітів	визначає метод, за допомогою якого слід подавати фінансові звіти загального призначення для забезпечення порівнянності з власними фінансовими звітами суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовими звітами інших суб'єктів господарювання. Для досягнення цієї мети Стандарт містить судження загального характеру щодо подання фінансових звітів, рекомендації щодо їхньої структури та мінімальні вимоги до змісту фінансових звітів, складених за принципом нарахування.
			2	Звіт про рух грошових коштів	визначає вимоги до надання інформації про зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів протягом певного часу в минулому за допомогою Звіту про рух грошових коштів, який розмежовує рух грошових коштів протягом певного періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.
			14	Події після дати звітності	визначає коли суб'єктові державного сектору слід коригувати свої фінансові звіти стосовно подій після дати звітності; розкриття інформації, яку суб'єктові державного сектору слід надавати про дату, коли фінансові звіти були затверджені до опублікування, та про події після дати звітності.
			20	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	Визначає порядок розкриття інформації про існування зв'язаних сторін і відносин з ними за наявності контролю, а також розкриття інформації щодо операцій між суб'єктом державного сектору і зв'язаними з ним сторонами, які відбуваються за певних обставин. Надання такої інформації вимагається для цілей обліку, а також для сприяння кращому розумінню фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. У розкритті інформації щодо зв'язаних сторін принципове значення мають такі питання: визначення сторін, які контролюють суб'єкт господарювання, що звітує, або суттєво впливають на нього, і визначення інформації щодо операцій з такими сторонами, яка підлягає розкриттю

Складено за: [511, с. 90].

Вимоги МСБОДС 1, 2, 14, 20, які імплементовані в національне нормативно-правове поле, зокрема НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» враховують економіко-правові особливості державного сектору України. Фактично НП(С)БОДС, зберігаючи методологічні засади МСБОДС, не копіюють їх у буквальному розумінні. Тож, НП(С)БОДС 101 «Подання

⁵¹¹ Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 84-100.

фінансової звітності» частково враховує вимоги МСБОДС, а саме: 1 «Подання фінансових звітів»; 2 «Звіт про рух грошових коштів»; 14 «Події після дати звітності»; 20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

Головними розпорядниками бюджетних коштів складається та подається консолідована фінансова звітність. Порядок складання консолідованої звітності унормовано НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [512], який розроблено на базі до МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання».

Однак, на сьогодні МСБОДС 6 втратив чинність. На його зміну було прийнято МСБОДС 34 «Окрема фінансова звітність» та 35 «Консолідована фінансова звітність».

У зв'язку з цим проведено зіставність змісту НП(С)БОДС 102, МСБОДС 6 та МСБОДС 35, результати якого узагальнені у додатку АЕ.

Як свідчать дані додатку АЕ, зміст НП(С)БОДС 102 є досить стислий, порівняно із МСБОДС 6, який в свою чергу є досить стислий порівняно із МСБОДС 35. Зокрема МСБОДС 6 і 35 мають спільні риси, зокрема практично ідентичний текст параграфу «Подання консолідованих фінансових звітів». Що стосується інших облікових аспектів, у МСБОДС 35 виділено основний блок «Вимоги до обліку», який включає: процедури консолідації, єдину облікову політику, оцінку, потенційні права голосу, звітні дати, неконтролюючі частки участі (non-controlling interests) та втрата контролю. НП(С)БОДС 102 не включає інформацію про оцінку та неконтролюючі частки участі, зокрема їх зміна порівняно із МСБОДС 35. В пункті «Оцінка» зазначено, що при складанні фінансової звітності важливим є встановлення єдиних підходів щодо оцінки активів і зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Таким чином, на нашу думку, в НП(С)БОДС 102 потрібно визначити для підпорядкованих розпорядників бюджетних коштів єдині підходи щодо визначення оцінки активів і зобов'язань на дату придбання.

⁵¹² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

Зазначимо, в пункті «Неконтролюючі частки участі та їх зміни» зазначено, що підпорядковані розпорядники бюджетних коштів подають окремий Звіт про зміни вартості чистих активів / власного капіталу контролюючому суб'єкту господарювання, в якому вказують останні зміни чистих активів / власного капіталу на дату звітності. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне, за внутрішнім розпорядженням головного розпорядника бюджетних коштів вимагати від розпорядників нижчого рівня окремо формувати інформацію про зміни вартості чистих активів / власного капіталу на дату звітності із відповідним обґрунтуванням.

З метою визначення спільних та відмінних положень щодо складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до міжнародних та національних стандартів обліку, здійснено порівняльний аналіз положень МСБОДС та НП(С)БОДС, що регулюють питання формування фінансової звітності в державному секторі (додаток АЖ).

Згідно з даними додатку АЖ, НП(С)БОДС мають низку як спільних, так і відмінних положень та вимог до складання і подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору порівняно з МСБОДС.

Зокрема, спільними положеннями виступають підходи до розкриття інформації, визначення сутності облікової політики та альтернативного застосування методів оцінки при формуванні облікової політики та складу фінансової звітності.

Вимоги НП(С)БОДС відрізняються від МСБОДС в частині визначення принципів підготовки фінансової звітності.

Національні стандарти визначають 10 основних принципів складання фінансової звітності, міжнародні норми передбачають 5 принципів формування фінансової звітності.

Порядок оцінки та розкриття статей фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів обліку наведений у МСБОДС. Особливості розкриття статей фінансової звітності за національними вимогами регулюються окремими нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

НП(С)БОДС затверджено типові форми фінансової звітності суб'єктів державного сектору. МСБОДС включають лише окремі додатки з прикладами розкриття інформації у фінансових звітах.

Особливості розкриття інформації щодо подій після дати звітності та операцій з пов'язаними сторонами у міжнародній практиці складання фінансової звітності передбачені в окремих МСБОДС. Національні стандарти включають в себе лише окремі розділи щодо розкриття даної інформації у фінансовій звітності.

МСБОДС 1 передбачено, що у примітках до фінансових звітів суб'єкт господарювання має розкривати:

- інформацію про методи та основи складання фінансових звітів і облікову політику, обрану та застосовану для суттєвих операцій і подій;
- інформацію, яку вимагають МСБОДС і яку не відображено у фінансових звітах;
- додаткову інформацію, яку не подано безпосередньо у фінансових звітах, але яка є необхідною для достовірного подання.

МСБОДС 2 передбачено, що у примітках до фінансових звітів суб'єкт господарювання має розкривати:

- узгодження надлишку/дефіциту, що виникає в результаті операційної діяльності з чистим рухом грошових коштів від операційної діяльності (при застосуванні прямого методу);
- суму значного залишку грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних суб'єктом господарювання і недоступних для використання економічним суб'єктом господарювання;
- суму невикористаних запозичених коштів, які можна реалізувати для майбутнього використання в операційній діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру;
- суми і характер обмежених до використання залишків грошових коштів.

НП(С)БОДС 101 передбачає, що у примітках до річної фінансової звітності повинна розкриватися інформація:

- не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- що включає додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності;
- про зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості проведення такої оцінки;
- про події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінансової звітності;
- про виконання кошторису щодо: різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини їх виникнення; причини відхилення між затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін;
- про види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін та характер відносин між такими пов'язаними сторонами;
- про суми дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями пов'язаних сторін ^[513].

Склад фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами не відрізняється, однак перелік статей, за якими необхідно розкривати інформацію про активи, власний капітал та зобов'язання за національними стандартами, є ширший.

За вимогами вітчизняного бюджетного законодавства (частина першої статті 56 БКУ) ^[514], бюджетні установи (в тому числі ЗВО) повинні розкривати інформацію про результати використання бюджетних коштів у формах бюджетної

⁵¹³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

⁵¹⁴ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

звітності. Бюджетна звітність має надавати інформацію користувачам щодо стану виконання кошторису бюджетної установи у розрізі бюджетної класифікації [515].

Водночас відповідно до змін, внесених до БКУ у зв'язку із запровадженням середньострокового бюджетного планування орієнтованого на результат [516], статтею 28 БКУ передбачено необхідність оприлюднення головними розпорядниками бюджетних коштів інформації щодо виконання бюджетних програм із зазначенням результатів досягнення цілей бюджетної політики у відповідній сфері діяльності [517]. Однак, формат представлення узагальнених показників щодо виконання завдань бюджетної програми нормативно-правовими актами не визначено.

Тобто, потребує подальшого унормування питання порядку представлення у звітності підсумкових як фінансових, так і нефінансових результативних показників виконання бюджетних програм для цілей інформаційного забезпечення прийняття рішень користувачами на їх основі.

За висновками окремих дослідників «представленої у формах фінансової звітності в умовах зростаючих потреб користувачів щодо підзвітності уряду та забезпечення збалансованості державного бюджету в середньостроковій перспективі, послідовності бюджетної політики недостатньо» [518, с. 406].

Вперше дослідження щодо необхідності підготовки концепції інтеграції фінансової і бюджетної звітності про виконання бюджетів, результати якого апробовані у монографії, здійснено Н. І. Сушко. Автор вважає, що концепція має визначити «...показники фінансової звітності, котрі потребують додаткового розкриття інформації, необхідної для забезпечення підзвітності та прийняття рішень в УДФ із урахуванням середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат» [519, с. 310]. Однак, питання звітності розпорядників бюджетних коштів у дослідженні не розглядалися.

⁵¹⁵ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

⁵¹⁶ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування: закон України від 06.12.2018 № 2646-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2646-19#n114>.

⁵¹⁷ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

⁵¹⁸ Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки) / за ред. Т. І. Єфіменко ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 496 с.

⁵¹⁹ Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2017. 366 с.

З метою визначення структури форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору за вітчизняною та міжнародною практикою, проведено порівняльний аналіз інформаційного наповнення балансів державних закордонних ЗВО (далі – ЗЗВО) та ЗВО України.

Для проведення дослідження використовувались дані фінансових звітів Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich), що складає та подає фінансові звіти відповідно до вимог МСБОДС, та Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» за 2017 рік.

Результати проведеного дослідження *структури балансів* зазначених ЗВО відображені в таблиці 5.3.

Як свідчать дані таблиці 5.3, найбільшу частку у структурі активу балансу Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) займають оборотні активи (57,22 %).

При цьому, за даними балансу (ф. № 1-дс) Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», вагомою статтею активу балансу є нефінансові активи (97,74 %).

Щодо пасиву балансів досліджуваних ЗВО, то у його загальній структурі найбільша частка припадає на зобов'язання (70,46 %) у державному ЗЗВО, на власний капітал та фінансовий результат (96,55 %) – у ЗВО України.

Структура балансу державного ЗЗВО відповідає формі, рекомендованій МСБОДС 1, однак включає найбільш суттєві для закладу статті, що впливає на дотримання принципу суттєвості при підготовці фінансової звітності.

Баланс (ф. № 1-дс) вітчизняного ЗВО, форма якого чітко структурована та виключає можливі доповнення або вилучення статей фінансової звітності.

Розглянута форма балансу Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich) передбачає також пояснення змін, що відбулись у структурі балансу порівняно з минулим звітним періодом із зазначенням відповідного розділу приміток до річної фінансової звітності, де розкрито деталізовану інформацію щодо окремої статті фінансового звіту.

Таблиця 5.3 – Структура балансу державних ЗЗВО та ЗВО України за 2017 рік

Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich)	% у валюті балансу	Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»	% у валюті балансу
АКТИВИ		АКТИВ	
Всього оборотних активів	57,22	Усього фінансові активи	2,25
Всього необоротних активів	42,78	Усього нефінансові активи	97,74
-	-	Витрати майбутніх періодів	0,01
ВСЬОГО АКТИВІВ	100,00	БАЛАНС	100,00
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ		ПАСИВ	
Короткострокові зобов'язання	7,82	Поточні зобов'язання	0,08
Довгострокові зобов'язання	62,64	Довгострокові зобов'язання	0,11
Всього зобов'язання	70,46	Усього зобов'язань	0,19
Оціночні резерви	-20,51	-	-
Спеціальні резерви	24,25	-	-
Вільні резерви	21,02	-	-
Інші резерви	5,99	-	-
-	-	Внесений капітал	177,49
Накопичений надлишок (+)/дефіцит (-)	-1,21	Фінансовий результат	-81,63
-	-	Цільове фінансування	0,67
Всього власного капіталу	29,54	Усього власного капіталу та фінансового результату	96,55
-	-	Забезпечення	-
-	-	Доходи майбутніх періодів	3,26
ВСЬОГО ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	100,00	БАЛАНС	100,00

Складено за: [⁵²⁰, ⁵²¹].

⁵²⁰ Annual report 2017 / Eidgenössische Technische Hochschule (ETH) Zurich. URL: https://www.ethz.ch/content/dam/ethz/main/eth-zurich/Informationsmaterial/GB17/01_ETH_GB17_EN_low.pdf.

⁵²¹ Звіт про результати фінансової діяльності за 2017 рік. Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/11Ewyp7jbb-6EdT3hX_Nm9dpNNGgMx3yf.

Форма балансу ЗВО України не передбачає розкриття такої інформації.

Тому, доцільним є *внесення відповідних змін* до законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо можливості доповнення додатковими суттєвими статтями фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів.

Розкриття додаткової інформації щодо результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів за звітний період здійснюється у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5-дс).

Тобто, інформаційне наповнення фінансової звітності вітчизняних розпорядників бюджетних коштів (в тому числі ЗВО) не в повній мірі розкриває результати діяльності установ та їх ефективність за звітний період.

Також серед недоліків фінансової звітності вітчизняних ЗВО слід визначити відсутність роз'яснень змін за кожною статтею фінансової звітності, що в свою чергу, не дозволяє повною мірою оцінити ефективність використання бюджетних коштів [522, с. 4].

Типова форма Приміток застосовується суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за НП(С)БОДС.

Джерелом інформації для складання Приміток є облікові реєстри бухобліку суб'єктів держсектору: книга «Журнал-Головна», меморіальні ордери, оборотно-сальдові відомості та ін.

На підставі проведеного аналізу інформаційного наповнення Приміток відповідно до НП(С)БОДС, у таблиці 5.4 узагальнено вимоги відповідних НП(С)БОДС, що повністю та частково не враховані у формі названого звіту.

Таблиця 5.4 – Вимоги НП(С)БОДС до розкриття інформації у Примітках, що не враховані у формі № 5-дс

НП(С)БОДС	Вимоги до розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності
<i>Повністю не враховані</i>	
125 «Зміни облікових	Пункти 1-3, Розділ IV «Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності»

⁵²² Амбарчян В. С. Вдосконалення структури звітності ВНЗ України за умов дерегуляції та децентралізації влади. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2015. № 3. С. 3-11.

НП(С)БОДС	Вимоги до розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності
оцінок та виправлення помилок»	
126 «Оренда»	Пункти 1-4, Розділ VI «Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності орендарів та орендодавців»
132 «Виплати працівникам»	Пункти 1-3, Розділ IV «Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності»
134 «Фінансові інструменти»	Пункти 1-5, Розділ VI «Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності»
<i>Частково не враховані</i>	
121 «Основні засоби»	Сума зобов'язань згідно з договорами, пов'язаними з придбанням у майбутньому основних засобів (ОЗ)
122 «Нематеріальні активи»	Сума договорів на придбання у майбутньому нематеріальних активів (НА) Склад НА, інформація про які є суттєвою, їх залишкова вартість та строк корисного використання, що залишився
124 «Доходи»	Облікова політика, прийнята для визнання доходу з надання послуг
	Облікова політика, прийнята щодо визнання доходу від необмінних операцій
	Характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі
127 «Зменшення корисності активів»	Сума втрат від зменшення корисності, відображених у складі власного капіталу Сума вигід від відновлення корисності, відображених у складі власного капіталу
129 «Інвестиційна нерухомість»	Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості
	Сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості
	Сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду
	Сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка не забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду
	Обмеження щодо володіння, користування та розпорядження інвестиційною нерухомістю
	Сума укладених договорів на майбутнє:
	на придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості;
	на ремонт обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості
	Сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за звітний рік
	Дохід від вибуття інвестиційної нерухомості
	Вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із/до запасів, та операційної нерухомості
Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал за звітний рік	
130 «Вплив змін валютних курсів»	Розбіжності між даними обліку суб'єктів державного сектору з виконання кошторису та бюджету, у тому числі пов'язані з ненаданням згідно із законодавством інформації про операції в іноземній валюті, здійснені через рахунки, відкриті в установах банків
	Характер та причини зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору
	Вплив зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору на власний капітал
	Вплив зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору на профіцит/дефіцит за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку

НП(С)БОДС	Вимоги до розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності
	попереднього року
131 «Будівельні контракти»	Методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді
	Методи визначення ступеня завершеності робіт
	Загальна сума зазначених витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу
	Загальна сума зазначених витрат і визнаного дефіциту на дату балансу
136 «Біологічні активи»	Методи та суттєві припущення, застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів
	Характер і ступінь обмежень спроможності суб'єкта державного сектору використовувати або продавати біологічні активи
	Сума укладених договорів на придбання в майбутньому біологічних активів
	Дохід (витрати) від змін справедливої вартості довгострокових біологічних активів за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік
	Дохід (витрати) від змін справедливої вартості поточних біологічних активів за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік
	Причини неможливості достовірно визначити справедливую вартість біологічних активів
	Строки корисного використання
	Сума втрат від зменшення корисності за звітний рік
	Сума сторнування втрат від зменшення корисності
	Обґрунтування достовірності визначення справедливої вартості
	Вплив зміни вартості на фінансовий результат

Як свідчать дані таблиці 5.4, у формі № 5-дс не врахована інформація, яка є важливою для забезпечення повноти та достовірності фінансової звітності бюджетних установ.

Не врахування вимог НП(С)БОДС щодо розкриття окремої інформації у примітках до річної фінансової звітності, обумовлює необхідність перегляду базових положень національних стандартів.

Чинна форма № 5-дс включає 13 розділів. Проте, враховуючи галузеві особливості діяльності ЗВО складають не всі розділи форми 5-дс, а тільки ті, які притаманні їх діяльності. Так, ЗВО складають такі розділи: I Основні засоби, II Нематеріальні активи, III. Капітальні інвестиції, IV Виробничі запаси, V. Фінансові інвестиції, VI. Зобов'язання, VII. Дебіторська заборгованість, VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, IX. Доходи та витрати, X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей, XIII. Розшифровка позабалансових рахунків.

З метою визначення особливостей інформаційного наповнення приміток до річної фінансової звітності суб'єктів державного сектору за міжнародною

практикою, проведено порівняльний аналіз інформаційного наповнення приміток державних закордонних ЗВО та ЗВО України.

Для проведення дослідження використовувались дані фінансових звітів Швейцарської вищої технічної школи Цюріха (ETH Zurich), що складає та подає фінансові звіти відповідно до вимог МСБОДС, та Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» за 2017 рік.

Результати порівняльної характеристики узагальнені в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5 – Інформаційне наповнення приміток до річної фінансової звітності державних ЗЗВО та ЗВО України за 2017 рік

Ознака порівняння	Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich)	Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
Форма приміток до річної фінансової звітності	Базове інформаційне наповнення форми приміток визначене відповідними МСБОДС, однак окрема форма звітності не затверджена.	Форма № 5-дс, затверджена наказом Мініфіну від 29.11.2017 р. № 977
Кількість розділів	30	13
Інформація щодо основ бухгалтерського обліку закладу	Окрема частина приміток присвячена висвітленню юридичних основ ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також стандартів бухгалтерського обліку, на основі яких здійснюється складання та подання фінансової звітності.	Відсутня
Дані щодо облікової політики	Окрема частина приміток, що розкриває інформацію про облікову політику закладу за кожним об'єктом бухгалтерського обліку.	Відсутня
Формат подання інформації	Табличний та текстовий (описовий)	Табличний

Складено за: [⁵²³, ⁵²⁴].

⁵²³ Annual report 2017 / Eidgenössische Technische Hochschule (ETH) Zurich. URL: https://www.ethz.ch/content/dam/ethz/main/eth-zurich/Informationsmaterial/GB17/01_ETH_GB17_EN_low.pdf.

⁵²⁴ Звіт про результати фінансової діяльності за 2017 рік. Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/11Ewyp7jbb-6EdT3hX_Hm9dpNNGgMx3yf.

Як свідчать дані проведеного дослідження, примітки до річної фінансової звітності ЗЗВО є більш інформативними та зрозумілими для користувачів, оскільки включають пояснення сум статей форм фінансової звітності.

Примітки до річної фінансової звітності ЗВО України не містять текстових обґрунтувань статей фінансової звітності, а лише доповнюють та уточнюють їх у вигляді числових даних.

Тому, ЗВО доцільним є надання у формі № 5-дс не лише числової інформації щодо результатів їх діяльності, але й *здійснювати короткий опис суттєвих подій та характеристик за звітний період*.

В контексті формування ЗВО Приміток слід зазначити, що Порядком № 307 [525] *не встановлено правила розкриття у ній інформації*. З огляду на зазначене та з метою визначення порядку складання бюджетними установами Приміток (форма № 5-дс) доцільно на законодавчому рівні визначити порядок їх складання за даними бухгалтерського обліку.

Таким чином, нормативно-правове забезпечення складання фінансової і бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів (у тому числі ЗВО), а також порядок її оприлюднення, потребують удосконалення у контексті імплементації положень МСБОДС в НП(С)БОДС та змін у бюджетному законодавстві.

Отже, необхідним є подальше визначення взаємозв'язку показників фінансової і бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів (в тому числі ЗВО) із урахуванням оновлених потреб користувачів у представленні інформації щодо результатів надання послуг за звітний період.

З цією метою необхідно переглянути норми законодавства в частині представлення інформації про виконання кошторисів бюджетних установ у фінансовій та бюджетній звітності й підготувати концепцію інтеграції фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ.

Викладене вище свідчить про важливість розроблення концептуальних підходів інтеграції фінансової і бюджетної звітності розпорядників бюджетних

⁵²⁵ Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

коштів (в тому числі ЗВО), що дозволить забезпечити розкриття інформації у звітності як вихідних даних для прийняття рішень щодо управління бюджетними витратами в контексті імплементації МСБОДС до національних стандартів.

5.2 Методичні засади формування звітів про фінансовий стан та фінансові результати закладами вищої освіти

Передумовами проведення реформ бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору є необхідність підвищення прозорості та підзвітності управління державними фінансами шляхом запровадження єдиних світових стандартів складання фінансової звітності як інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору пролонговано із прийняттям Стратегії 2025 [526], мета якої полягає у підвищенні якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки та має надавати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, сформовану відповідно до національних стандартів, гармонізованих із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору.

Проведене у підрозділі 1.2 дослідження нормативно-правових актів, що визначають засади складання суб'єктами державного сектору України (в тому числі ЗВО) фінансової звітності, дало змогу дійти висновку, що принципи формування, склад та форми фінансової звітності визначені НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [527], розробленим на підставі МСБОДС.

⁵²⁶ Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.

⁵²⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

Загальний зміст статей Балансу (форма № 1-дс), Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіту про власний капітал (форма № 4-дс) визначено Порядком №307 [528]. Однак, зазначені нормативні документи містять узагальнену інформацію щодо складання та заповнення форм фінансової звітності суб'єктами державного сектору.

ЗВО класифікуються як суб'єкти державного сектору, але мають свою галузеву специфіку та функціонують за рахунок бюджетних коштів. Тож при складанні та заповненні форм фінансової звітності окремі статті потребують додаткової галузевої інформації, що свідчить про актуальність дослідження.

Питаннями реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі присвятили свої роботи вітчизняні науковці та практики. Зокрема, такі як Л. В. Гізатуліна, О. О. Дорошенко, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, Л. Г. Ловінська та ін. в монографії «Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами», у томі 1. «Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів» провели фундаментальне дослідження та узагальнили напрями удосконалення методів складання і консолідації фінансової та бюджетної звітності суб'єктів державного сектору з використанням інформаційних технологій [529]; Т. І. Єфименко, досліджувала досвід та визначила основні проблеми запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору в контексті співробітництва ООН [530]; С. О. Левицька, враховуючи галузеву специфіку закладів вищої освіти підняла актуальну тему щодо практики використання коштів ендавмент-фонду вітчизняними та закордонними вищими навчальними закладами як альтернативного джерела

⁵²⁸ Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

⁵²⁹ Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Акад. фін. управ. ління”, 2013. – ISBN 978-966-2380-62-0 Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. 2013. 568 с.

⁵³⁰ *Iefymenko T.* The Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations / T. Iefymenko, L. Lovinska // International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM). – 2017. – Vol. XVII. – № 1. URL: <http://www.icgfm.org/journal/2017/vol1/4>.

додаткового фінансування освітньої й наукової діяльності, визначила основні проблеми нормативного поля з питань залучення ендаументів, відображення в обліку та звітності державних закладів вищої освіти України [531] та ін. Віддаючи належне такому значному доробку, залишається проблема щодо складання фінансової звітності з урахуванням галузевої закладів вищої освіти та відповідності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Провести аналіз чинного нормативно-правового забезпечення складання та заповнення форм фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема закладами вищої освіти. Враховуючи галузеву специфіку закладів вищої освіти уточнити зміст статей фінансової звітності, зокрема визначити проблемні аспекти при складанні статей балансу (форма № 1-дс) та звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) як основних форм фінансової звітності. Уточнити зміст статей фінансової звітності, які включають кошти ендаумент-фонду. Розробити структуру Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти.

Обліковий процес досягає головної мети завдяки комплексу методів, серед яких виділяють підсумкове узагальнення інформації шляхом складання фінансової звітності. Тож, фінансову звітність визначають заключним етапом бухгалтерського обліку та останньою фазою обробки облікової інформації.

Фінансова звітність, згідно із Законом № 996 – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів господарюючого суб'єкта (у тому числі страхової компанії) за звітний період [532]. Складання та подання фінансової звітності є обов'язковим для усіх установ (організацій) незалежно від форми власності. Не виключенням є й бюджетні установи, фінансова звітність яких характеризує фінансовий та майновий стан, а також відображає результати їх діяльності.

⁵³¹ Ловінська Л. Г., Левицька С. О., Осадча О.О. Ендаумент в діяльності вітчизняних закладів вищої освіти: практика застосування та обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економіка, управління та адміністрування. № 3 (89) 2019. С. 119-128.

⁵³² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 06.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Заклади вищої освіти як розпорядники бюджетних коштів мають свою галузеву специфіку, зокрема отримують ліцензією на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, проводять наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність, забезпечують організацію освітнього процесу і здобуття особами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів і здібностей та надають інші платні послуги, визначені постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 [533].

В останні роки заклади вищої освіти в Україні мають дефіцит бюджетного фінансування, відповідно потребують нових ефективних підходів щодо формування власного капіталу. Покращення фінансового стану ЗВО передбачає пошук альтернативних джерел фінансування. Особливо актуальним у діяльності закладів вищої освіти є використання ендавмент-фондів.

В Україні ендавменти представлені у благодійній та добродійній діяльності, тому слід розглянути Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації». Так, ст. 9 цього Закону визначає необхідність використання процентів та дивідендів від управління благодійними ендавментами для: надання благодійної допомоги бенефіціарам, визначеним благодійниками або уповноваженими особами; виконання благодійних програм; спільної благодійної діяльності [534].

Так як на сьогодні законодавством не унормовано порядок відображення у фінансовій звітності операцій, які включені (або віднесені) до ендавмент-фонду, то *Методичні рекомендації щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку)* визначатимуть порядок розкриття інформації за статтями фінансової та приміток до фінансової звітності з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти (в тому числі узагальнення інформації за операціями ендавмент-фонду) відповідно до НП(С)БОДС.

⁵³³ Перелік платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/243628432>.

⁵³⁴ Про благодійну діяльність та благодійні організації: закон України від 05.12.2012 №5073-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419 проміжна (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) фінансова звітність (Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів до органів Казначейства [⁵³⁵].

Тож особливої уваги потребують окремі статті *Балансу (форма № 1-дс)*, які притаманні ЗВО, зокрема: нефінансові активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси); фінансові активи (довгострокова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти (в національній та іноземній валютах)); витрати майбутніх періодів; власний капітал та фінансовий результат (внесений капітал, капітал в дооцінках, фінансовий результат, цільове фінансування); зобов'язання (довгострокові та поточні зобов'язання); доходи майбутніх періодів.

У розділі I. Нефінансові активи ЗВО відображають інформацію про первісну (переоцінену) та залишкову вартість: основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестиції, запасів та іноді виробництво, при виконанні науково-дослідних робіт. Аби визначити залишкову вартість цих об'єктів обліку, в цьому ж розділі відображається інформація про знос основних засобів або накопичену амортизацію нематеріальних активів.

Показники за переліченими статтями наводяться у рядках, що їм відповідають, за залишками, які склалися на дату балансу у книзі «Журнал-головна» за дебетом (далі – Д-т) субрахунків рахунків класу 1 «Нефінансові активи» та кредитом (далі – К-т) відповідних субрахунків рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», що містить План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [⁵³⁶] та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219 [⁵³⁷].

⁵³⁵ Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/419-2000-%D0%BF/sp;java-max100>.

⁵³⁶ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

⁵³⁷ Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

Зауважимо, при складанні фінансової звітності, потрібно звіряти показники за Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Мінфіну від 28.12.2017 № 1170 ^[538] (далі – Методрекомендації № 1170).

Отже, порядок розкриття інформації за статтями розділу I «Нефінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) з урахуванням галузевої специфіки ЗВО узагальнено в таблиці 5.6.

Як свідчать дані таблиці 5.6, стаття (1001) «первісна вартість» об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів включає: придбані, безоплатно отримані, самостійно виготовлені, модернізовані, переоцінені, виявлених в результаті інвентаризації тощо об'єкти основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

За умови створення ендавмент-фонду ЗВО та ведення системи бухгалтерського обліку відповідно до своєї облікової політики, до цієї статті додаються об'єкти, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які включені до ендавмент-фонду.

Аналогічна ситуація виникатиме, якщо до складу нематеріальних активів, включені об'єкти, які включені до ендавмент-фонду. Тоді до статті (1021) «первісна вартість» об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно з НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», додаються об'єкти, які включені до ендавмент-фонду).

За розділом II «Фінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) ЗВО відображають інформацію про: довгострокову та поточну дебіторську заборгованість; грошові кошти, їх еквіваленти; інші фінансові активи.

⁵³⁸ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17?lang=ru>

Таблиця 5.6 – Порядок розкриття інформації за статтями розділу I «Нефінансові активи» активу Балансу (форма № 1-дс) для ЗВО

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті	Нормативно-правова база
Основні засоби:	1000	Залишкова вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів Розраховується різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу р. 1000 = р. 1001 – р. 1002	п. 1 розд. II Порядку № 307; Методрекомендації № 1170
первісна вартість	1001	Відображається первісна вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно зі НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» (в тому числі об'єкти, які включені до ендавмент-фонду). Розраховується підсумок залишків на субрахунках: 1011-1018 рахунку 10 «Основні засоби»; 1111-1118 рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» Порядок застосування Плану рахунків)
знос	1002	Відображається сума нарахованої амортизації (зносу) за об'єктами, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (в тому числі на об'єкти, які включені до ендавмент-фонду) Розраховується підсумок залишків, які склалися (на субрахунках: 1411 «Знос основних засобів» для основних засобів; 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»)	
Нематеріальні активи	1020	Залишкову вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів Розраховується різниця між первісною (переоціненою) вартістю нематеріальних активів і сумою накопиченої амортизації: р. 1020 = р. 1021 – р. 1022	п. 1 розд. II Порядку № 307; Методрекомендації № 1170
первісна вартість	1021	Відображається первісна вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно зі НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи (в тому числі об'єкти, які включені до ендавмент-фонду). Розраховується підсумок залишку на субрахунках 1211-1216 рахунку 12 «Нематеріальні активи»	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» Порядок застосування Плану рахунків
знос	1022	Залишок, на субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» Розраховується підсумок залишку, на субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	
Незавершені капітальні інвестиції	1030	Відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи. Розраховується підсумок залишків, які склалися на субрахунках 1311-1314 рахунку 13 «Капітальні інвестиції», передбачені на: а) будівництво, реконструкцію, модернізацію, тобто інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів; б) виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів: основних засобів за НП(С)БОДС 121; нематеріальних активів за НП(С)БОДС 122	Порядок застосування Плану рахунків; п. 1 розд. II Порядку № 307
Запаси	1050	Відображається вартість активів, які визнано запасами згідно зі НП(С)БОДС 123 «Запаси». Розраховується підсумок залишків, які склалися на субрахунках: 1511-1518 рахунку 15 «Виробничі запаси»; 1811-1816 рахунку 18 «Інші нефінансові активи»	НП(С)БОДС 123 «Запаси» п. 1 розд. II Порядку № 307;
Виробництво	1060	Відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт. Зокрема, — витрати, які ви визнали згідно зі НП(С)БОДС 123 за: науково-дослідними роботами ЗВО; Розраховується підсумок залишків на субрахунках 1611-1613 рахунку 16 «Виробництво»	Методрекомендації № 1170

Зокрема, сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в процесі звичайної діяльності ЗВО та буде погашена після завершення звітного року, відображається в балансі в статті 1100 «Довгострокова дебіторська заборгованість» та розраховується підсумок залишку, що склався на субрахунках: 2011 «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди»; 2013 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість».

Сума дебіторської заборгованості, що виникає протягом звичайної діяльності ЗВО і буде погашена якої очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу є поточна дебіторська заборгованість та відображається в балансі на статтях: 1120 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (субрахунок 2110); 1125 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» (субрахунок 2110); 1135 «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» (субрахунки 2113, 2116); 1140 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» (субрахунок 2114); 1150 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (субрахунок 2117).

До грошових коштів та їх еквівалентів ЗВО відносять суму готівки, коштів на рахунках в органах Казначейства, в банках в національній та іноземній валюті, зокрема балансі ці суми відображаються в статтях:

1160 «Грошові кошти та їх еквівалентів в національній валюті» включає статті: 1161 «Грошові кошти та їх еквіваленти в касі», 1162 «Грошові кошти та їх еквіваленти в казначействі», 1163 «Грошові кошти та їх еквіваленти в установах банків» (в тому числі сума грошових коштів, отриманих до ендавмент-фонду);

1165 «Грошові кошти та їх еквівалентів в іноземній валюті» розраховується підсумок залишків, які склалися на дату балансу в іноземній валюті на субрахунках: 2212 «Готівка в іноземній валюті»; 2214 «Грошові документи в іноземній валюті»; 2311 «Поточні рахунки в банку» (в тому числі сума грошових коштів, отриманих до ендавмент-фонду); 2312 «Інші поточні рахунки в банку».

Інформацію про витрати майбутніх періодів ЗВО відображають за розділом III «Витрати майбутніх періодів» статті (1200), де розраховується залишок коштів,

які склалися на дату балансу у книзі «Журнал-головна» на субрахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» зокрема: сплачені авансом орендні платежі; передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо. У пасиві балансу (форма № 1-дс) ЗВО відображають джерела придбання (створення) активів, зокрема: узагальнені показники власного капіталу і фінансового результату та зобов'язань.

За розділом I пасиву балансу (форма № 1-дс) «Власний капітал та фінансовий результат» відображається інформація про: внесений капітал; капітал у дооцінках; фінансовий результат; капітал у підприємствах, резерви цільове фінансування. Зокрема, ЗВО складають не всі складові цього розділу, більш детально можна побачити в таблиці 5.7.

За даними таблиці 5.7 слід зазначити, що стаття 1400 «Внесений капітал» (субрахунок 5111) ЗВО формується за рахунок створення (придбання) об'єктів необоротних активів, безоплатного отримання, модернізації, на суму виділених коштів з відповідного бюджету. Також до цієї статті включається первісна вартість об'єктів необоротних активів створених (придбаних) за кошти ендавмент-фонду. Відповідно зменшення відображається внаслідок операцій з вилучення об'єктів необоротних активів. Стаття 1450 «Цільове фінансування» (субрахунок 5411) ЗВО відображають інформація про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів); тощо. Також до цієї статті включаються кошти ендавмент-фонду, які мають цільове призначення.

За розділом II «Зобов'язання» пасиву балансу (форма № 1-дс) ЗВО відображається інформація про: довгострокові зобов'язання за кредитами; поточні зобов'язання: за платежами до бюджету, за розрахунками за товари, роботи, послуги, за розрахунками з оплати праці, інші поточні зобов'язання.

Таблиця 5.7 – Порядок розкриття інформації за статтями розділу I «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву Балансу (форма № 1-дс) для ЗВО

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті	Звірка із статтями Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Внесений капітал	1400	Відображається сума внесеного капіталу ЗВО, зокрема збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) об'єктів необоротних активів, безоплатного отримання, модернізації, на суму виділених коштів з відповідного бюджету. Також до цієї статті включається первісна вартість об'єктів необоротних активів створених (придбаних) за кошти ендавмент-фонду. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення об'єктів необоротних активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал. Розраховується залишок коштів на субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	Із показником, наведеним у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 3) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Капітал у дооцінках	1410	Відображаються суми дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату (в тому числі на об'єкти необоротних активів, включені до ендавменту-фонду). Розраховується залишок коштів на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	Із показником, наведеним у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 4) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Фінансовий результат	1420	Відображаються фінансові результати виконання кошторису (бюджету) за звітний період та попередні звітні періоди ЗВО. Розраховується залишок коштів на субрахунках: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»; 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	Із показником, наведеним у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 5) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Цільове фінансування	1450	Відображається інформація про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), тощо. Також до цієї статті включаються кошти ендавмент-фонду, які мають цільове призначення. Розраховується залишок на субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», зокрема причиною наявності залишку на цьому субрахунку, є те, що капітальні інвестиції ще не завершені та/або об'єкт необоротних активів ще не введений в експлуатацію	Із показником, наведеному у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 8) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс

Кожній із перелічених статей відповідає код рядка, зокрема: 1510 «Довгострокові зобов'язання за кредитами» (субрахунок 6013); 1540 «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету» (субрахунок 6312); 1545 «Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги» (субрахунок 6211); 1560 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (рахунок 65); 1575 «Інші поточні зобов'язання» (субрахунок 6415).

Показники у цих статтях відображаються за залишками, які склалися на кінець останнього дня звітного періоду за К-т субрахунків рахунків класу 6 «Зобов'язання», винятками є рахунки 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 69 «Доходи майбутніх періодів».

За розділом IV «Доходи майбутніх періодів» пасиву балансу (форма № 1-дс) (статті 1700) ЗВО відображають залишок коштів, що склався за К-том субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів», зокрема наводиться інформація про доходи, які отримані у звітному періоді, та включаються до доходів у майбутніх звітних періодах. Зокрема, доходи у вигляді одержаних: авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, тобто авансові орендні платежі; передплат газет, журналів, періодичних та довідкових видань; абонентної плати за користування засобами зв'язку тощо.

З огляду на проведені дослідження очевидно необхідність розробки Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності, в тому числі розкриття змісту статей балансу (форма № 1-дс) з урахуванням галузевої специфіки ЗВО.

Також особливої уваги потребують окремі статті *звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)*, які притаманні ЗВО, зокрема: доходи від обмінних та необмінних операцій (бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт), інші доходи від обмінних операцій, інші доходи від необмінних операцій); витрати за обмінними та необмінними операціями (витрати на виконання бюджетних програм, витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), інші витрати за обмінними операціями, інші витрати за необмінними операціями).

Порядок відображення доходів і витрат у звіті про фінансові результати з урахуванням галузевої специфіки ЗВО потрібно прописати в Методичних рекомендаціях.

Інформацію про доходи ЗВО відображають у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс). Нормативне регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку та відображення інформації у фінансовій звітності про доходи визначено в НП(С)БОДС 124 «Доходи», згідно норм якого у Звіті про фінансові результати доходи поділяються на дві групи: «Доходи від обмінних операцій»; «Доходи від необмінних операцій» [539].

При відображенні інформації про доходи у фінансовій звітності ЗВО керуються Рекомендаціями зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат із кодами бюджетної класифікації, доведеними до бюджетних установ листом Міністерства фінансів України «Щодо використання в роботі» від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851. У роз'ясненнях застосовується бюджетна класифікація, заверджена наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [540].

Тому, у такій послідовності розглянемо особливості складання та порядок розрахунку статей, яку саме інформацію ЗВО розкривають за кожною групою доходів (таблиця АИ.1 додатку АИ).

Як свідчать дані таблиці АИ.1 додатку АИ, в статті 2010 «Бюджетні асигнування» відображається інформація про суми бюджетних асигнувань, які не призначені для асигнування капітального характеру, оскільки асигнування капітального характеру відображається у складі цільового фінансування (рядок 1450 Пасиву Балансу ф. № 1-дс).

Також варто зазначити, що кошти бюджетних асигнувань можна проводити за КЕКВ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» (далі – КЕКВ 2280), аналогічно відображається сума

⁵³⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

⁵⁴⁰ Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#n2>.

бюджетних асигнувань, які не призначені для асигнування капітального характеру, незважаючи на те, що Рекомендаціями зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат із кодами бюджетної класифікації, доведені до бюджетних установ листом Мінфіну «Щодо використання в роботі» від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851 визначили співвідношення субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» лише з КЕКВ: 2110 «Оплата праці»; 2120 «Нарахування на оплату праці»; 2200 «Використання товарів і послуг».

Важливо пам'ятати, що листи – не нормативні акти, тож носять лише рекомендаційний характер, а наведена в них інформація не є вичерпною.

Звертаю увагу, в статті 2020 «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» відображається інформація про суми нарахованих доходів від надання послуг ЗВО, важливо пам'ятати аби сюди не потрапили надходження, спрямовані на видатки капітального характеру; поточні витрати за КЕКВ 2200, які через субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» вилучені з доходу поточного періоду і спрямовані на покриття витрат, уключених до первісної вартості необоротних активів згідно з НП(С)БОДС 121, 122. Аналогічні умови відображення доходів стосуються статті 2050 «Інші доходи від обмінних операцій». Особливо актуальним для ЗВО є стаття 2130 «Інші доходи від необмінних операцій», де відображається інформація про суми від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), в тому числі включається інформація за доходами, які отримані у грошовій та натуральній формі та віднесено їх до ендавмент-фонду, крім коштів, які спрямовані на витрати капітального характеру.

Інформацію про витрати ЗВО відображають у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс). Нормативне регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку та відображення інформації у фінансовій звітності про витрати визначено в НП(С)БОДС 135 «Витрати», згідно норм якого у Звіті про фінансові результати доходи поділяються на дві групи: «Витрати за обмінними операціями»; «Витрати за необмінними операціями» [541].

⁵⁴¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

Зауважимо, при відображенні інформації про витрати у фінансовій звітності ЗВО керуються Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету за наказом Мінфіну від 12.03.2012 № 333 (далі – ККД) [542].

Тому, у такій послідовності розглянемо особливості складання та порядок розрахунку статей, яку саме інформацію ЗВО розкривають за кожною групою витрат (таблиця АИ.2 додатку АИ).

Як свідчать дані таблиці АИ.2 додатку АИ, в статті 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм» відображаються витрати, проведені під час виконання: програм за загальним фондом; програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконуються коштом інших надходжень цього фонду. важливо відстежувати, аби сюди не потрапили: витрати на відрядження, проведені за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»; суми поточних витрат, що відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 формують первісну вартість об'єктів необоротних активів, за КЕКВ: 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів). Оскільки, суми цих витрат відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій за рядком 1030 Активу Балансу ф. № 1-дс.

В статті 2220 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображаються витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг ЗВО, важливо слідкувати, аби сюди не потрапили витрати на відрядження, проведені за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»; суми поточних витрат, що відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 формують первісну вартість об'єктів необоротних активів за КЕКВ: 2210, 2240, 2260. Оскільки сума цих витрат ЗВО відображають у складі незавершених капітальних інвестицій за рядком 1030 Активу Балансу ф. № 1-дс.

⁵⁴² Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0456-12>.

Звертаємо увагу на статті витрати за необмінними операціями, зокрема в статті 2300 «Трансферти» відображаються витрати за наданими трансфертами, за КЕКВ: 2600 «Поточні трансферти»; 2700 «Соціальне забезпечення», 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії», які обліковують на субрахунку 8011 «Витрати на оплату праці» і включають до статті витрат за обмінними операціями «Витрати на виконання бюджетних програм».

В статті 2310 «Інші витрати за необмінними операціями» відображаються суми інших витрат за необмінними операціями за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки», і важливо слідкувати, аби сюди не потрапили витрати від списаної дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, оскільки за наказом Мінфіну від 13.06.2017 № 571 [⁵⁴³] цю заборгованість одразу списують на Д-т субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Відповідно основним показником Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) є визначення профіциту/дефіциту за звітний період, який розраховується як різниця між доходами та витратами та відображається у рядку 2390.

Підводячи підсумки доходимо висновків, при складанні Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) ЗВО повинні керуватись як нормативно-правовою базою, яка визначає методологічні засади бухгалтерського обліку та фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, так і Методичними рекомендаціями щодо формування фінансової звітності, які відображають особливості визнання доходів і витрат з урахуванням галузевої специфіки ЗВО.

Зауважимо, модернізація системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі продовжується відповідно до Стратегії 2025.

Зауважимо, для досягнення забезпечення порівнянності показників фінансової звітності державного сектору України та державного сектору інших країн потрібно провести порівняльний аналіз структури балансу та звіту про фінансові результати відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» на предмет їх гармонізації.

⁵⁴³ Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Мінфіну від 13.06.2017 № 571. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0838-17/sp:max20>.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Метою МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» є визначення методу, за допомогою якого слід подавати фінансові звіти загального призначення для забезпечення порівнянності з власними фінансовими звітами суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовими звітами інших суб'єктів господарювання. Цей Стандарт містить судження загального характеру щодо подання фінансових звітів, рекомендації щодо їхньої структури та мінімальні вимоги до змісту фінансових звітів, складених за принципом нарахування [⁵⁴⁴].

З огляду на вказане, зрозуміло, що НП(С)БОДС 101 чітко регламентує склад та форми фінансової звітності, відповідно МСБОДС 1 містить тільки судження загального характеру щодо подання фінансових звітів та рекомендації до них.

Фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності. Тож, в першу чергу розглянемо звіт про фінансовий стан, який має назву Баланс (форма № 1-дс) та Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс). Зокрема, відповідно до НП(С)БОДС 101: Баланс (форма № 1-дс) як звіт про фінансовий стан, що відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до МСБОДС 1: Звіт про фінансовий стан можна називати балансом або звітом про активи та зобов'язання. Згідно п. 75 цього Стандарту суб'єкт державного сектору, базуючись на характері своєї діяльності, має право вирішити: подавати чи не подавати поточні та непоточні активи й поточні та непоточні зобов'язання у вигляді окремої класифікації в звіті про фінансовий стан. Якщо суб'єкт господарювання вирішує не робити такої класифікації, слід

⁵⁴⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів». URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.

подавати всі активи та зобов'язання в порядку їхньої ліквідності в широкому розумінні [545].

Таким чином, суб'єкт державного сектору може обирати один із двох методів, відповідно структура балансу буде різною.

За НП(С)БОДС 101 структура балансу (форма № 1-дс) складається із: нефінансових та фінансових активів, витрат майбутніх періодів, власного капіталу та фінансового результату, зобов'язань, забезпечень та доходів майбутніх періодів. Аналізуючи назви розділів очевидно, що вони мають абсолютно різні назви, однак потрібно з'ясувати зміст кожної статті. З цією метою проведено порівняння статей балансу (форма № 1-дс) відповідно до НП(С)БОДС 101 та звіту про фінансовий стан та МСБОДС 1.

Результати порівняльного аналізу статей активів балансу відображено у таблиці 5.8.

Таблиця 5.8 – Порівняльна структура активів Балансу (форма № 1) відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
АКТИВИ Поточні активи	АКТИВИ Фінансові активи
Грошові кошти та їхні еквіваленти	Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у: національній валюті, у тому числі в: касі казначействі установах банків іноземній валюті
Дебіторська заборгованість	Поточна дебіторська заборгованість: за розрахунками з бюджетом за розрахунками за товари, роботи, послуги за наданими кредитами за виданими авансами за розрахунками із соціального страхування за внутрішніми розрахунками інша поточна дебіторська заборгованість
Запаси	Запаси (за НП(С)БОДС 101 це нефінансові активи)
Аванси	-
Інвестиції	Поточні фінансові інвестиції
Непоточні активи	
Дебіторська заборгованість	Довгострокова дебіторська заборгованість
Інвестиції	Довгострокові фінансові інвестиції
Інші фінансові активи	Інші фінансові активи

⁵⁴⁵ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів». URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
	Нефінансові активи
Основні засоби, споруди та обладнання	Основні засоби: первісна вартість знос
Земля й будівлі	-
Нематеріальні активи	Нематеріальні активи: первісна вартість накопичена амортизація
-	Інвестиційна нерухомість: первісна вартість знос
-	Незавершені капітальні інвестиції
-	Довгострокові біологічні активи: первісна вартість знос
-	Виробництво
-	Поточні біологічні активи
Інші нефінансові активи	-
-	III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

За даними таблиці 5.8, структура активу балансу (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101 суттєво відрізняється від структури звіту про фінансовий стан за МСБОДС 1. Перш за все, слід звернути увагу на назву розділів: за НП(С)БОДС 101 активи поділяються на нефінансові та фінансові, а за МСБОДС 1 – поточні і непоточні активи.

Відповідно до п. 79 МСБОДС 1 поточні активи слід класифікувати, якщо він:

а) як очікується, буде реалізований або утримуваний для продажу чи споживання у звичайному ході операційного циклу суб'єкта господарювання;

б) утримується в основному з метою здійснення операцій або протягом короткострокового періоду та, за очікуванням, буде реалізований протягом дванадцяти місяців з дати звітності;

в) є грошовими коштами чи активом, еквівалентним грошовим коштам.

Відповідно до п. 80 МСБОДС 1 непоточні активи включають нематеріальні, операційні та фінансові активи довгострокового характеру. Стандартом на заборонено використання альтернативних назв, якщо їхнє значення є зрозумілим.

У звіті про фінансовий стан за МСБОДС 1 є отримання корисної інформації шляхом розмежування на чисті активи, які постійно обертаються у вигляді робочого капіталу, й активи, які використовуються в довгострокових операціях

суб'єкта господарювання. Одночасно негативним є згортання статей до загального показника, на відміну від балансу (форма № 1-дс), зокрема:

за об'єктами необоротних активів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів в балансі наводиться інформація окремо за первісною вартістю, нарахованим зносом (амортизацією) та видно їх залишкову вартість;

за грошовими коштами та їх еквівалентів окремо наводиться інформація за національною та іноземною валютою, зокрема в національній валюті за обігом грошей в касі, казначействі, установах банків, та окремо видно обсяги операцій в іноземній валюті;

обсяги поточної дебіторської заборгованості відображаються окремо за їх видами, а саме: за розрахунками з бюджетом, за розрахунками за товари, роботи, послуги, за наданими кредитами, за виданими авансами, за розрахунками із соціального страхування, за внутрішніми розрахунками та інша поточна дебіторська заборгованість.

Слід зазначити, що в балансі (форма № 1-дс) на відміну від звіту про фінансовий стан за МСБОДС 1 наводиться інформація за такими статтями як: Інвестиційна нерухомість (первісна вартість і знос); Незавершені капітальні інвестиції; Довгострокові біологічні активи (первісна вартість і знос); Поточні біологічні активи; розділ III. Витрати майбутніх періодів.

Варто зауважити, що структура активів звіту про фінансовий стан за міжнародним стандартом може змінюватись, відповідно до п. 75 МСБОДС 1 кожному суб'єктові господарювання, з урахуванням особливості своєї діяльності, слід вирішити: подавати чи не подавати поточні та непоточні активи й поточні та непоточні зобов'язання у вигляді окремої класифікації в звіті про фінансовий стан. Якщо суб'єкт господарювання вирішує не робити такої класифікації, слід подавати всі активи та зобов'язання в порядку їхньої ліквідності в широкому розумінні.

Підводячи підсумки визначено, структура активів балансу (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101, на відміну від звіту про фінансовий стан МСБОДС 1 є більш розгорнутою, за об'єктами необоротних активів, інвестиційної нерухомості,

біологічних активів, видами грошових коштів, поточної дебіторської заборгованості. Також в балансі (форми № 1-дс) окремо винесені статті інвестиційної нерухомості, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові та поточні біологічні активи та витрати майбутніх періодів.

Порівнюючи статті пасивів балансу (форми № 1-дс) за НП(С)БОДС 101 та звіту про фінансовий стан за МСБОДС, спостерігаються суттєві відмінності (таблиця 5.9).

Таблиця 5.9 – Порівняльна структура пасивів Балансу (форма № 1-дс) відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	ПАСИВИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ
Поточні зобов'язання Кредиторська заборгованість	Поточні зобов'язання:
	за платежами до бюджету
	за розрахунками за товари, роботи, послуги
	за одержаними авансами
	за внутрішніми розрахунками
	- за розрахунками з оплати праці
	- за розрахунками із соціального страхування
	інші поточні зобов'язання
Поточна частина зобов'язання з довгострокових позик	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
Забезпечення	III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
Виплати працівникам	-
Внески до фонду пенсійного забезпечення	-
Непоточні зобов'язання Кредиторська заборгованість	Довгострокові зобов'язання: за цінними паперами інші довгострокові зобов'язання
Позики	за кредитами
Забезпечення	III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
Виплати працівникам	-
Внески до фонду пенсійного забезпечення	-
Чисті активи ЧИСТІ АКТИВИ / ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ
Капітал, внесений іншими державними суб'єктами господарювання	Внесений капітал
Резерви	Резерви
Накопичені надлишки / (дефіцити)	Фінансовий результат
Частка меншості	-
-	Капітал у дооцінках
-	Капітал у підприємствах
-	Цільове фінансування
-	IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Як видно з даних таблиці 5.9, за структурою пасив балансу (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101 суттєво відрізняється від структури звіту про фінансовий стан за МСБОДС 1.

Звертаю увагу на назву розділів за НП(С)БОДС 101, зобов'язання поділяються на довгострокові та поточні, а за МСБОДС 1 – поточні і непоточні активи.

Відповідно до п. 83 МСБОДС 1 зобов'язання слід класифікувати як поточне зобов'язання, якщо воно:

1) як очікується, буде погашене у звичайному ході операційного циклу суб'єкта господарювання або

2) має бути погашене протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати звітності. Усі інші зобов'язання слід класифікувати як непоточні зобов'язання.

Суб'єктові господарювання слід продовжувати класифікувати свої довгострокові зобов'язання (на які нараховуються відсотки) як непоточні, навіть якщо вони підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців від дати звітності, якщо:

1) первісний строк був періодом, довшим за дванадцять місяців;

2) суб'єкт господарювання має намір рефінансувати зобов'язання на довгостроковій основі;

3) цей намір підтверджується угодою рефінансувати або переглянути строки платежів, що буде виконано до затвердження фінансових звітів.

Суму будь-якого зобов'язання, яке було виключене з поточних зобов'язань, разом з інформацією на підтвердження такого подання слід розкривати у примітках до звіту про фінансовий стан.

У звіті про фінансовий стан за МСБОДС 1 є отримання корисної інформації шляхом розмежування на довгострокові та поточні зобов'язання за виплатами працівників. Також узагальнюється інформація про внести до фонду пенсійного забезпечення як на короткостроковий період, так і на довгостроковий. Разом з тим, в балансі (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101 наводиться більш розширена інформація за видами поточних та довгострокових зобов'язань, а саме:

поточні зобов'язання включають: за платежами до бюджету; за розрахунками за товари, роботи, послуги; за кредитами; за одержаними авансами; за розрахунками з оплати праці; за розрахунками із соціального страхування; за внутрішніми розрахунками; інші поточні зобов'язання;

довгострокові зобов'язання: за цінними паперами; за кредитами; інші довгострокові зобов'язання.

Також варто зауважити, що у Балансі (форма № 1-дс) на відміну від звіту про фінансовий стан за МСБОДС 1 наводиться інформація за такими статтями як: Капітал у дооцінках; Капітал у підприємствах; Цільове фінансування; Доходи майбутніх періодів.

Підводячи підсумки визначено, структура пасиву Балансу (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101 є більш розгорнутою, зокрема: за видами довгострокових та поточних зобов'язань. Також в Балансі (форми № 1-дс) видно обсяги капіталу у дооцінках, капіталу у підприємствах, обсяги цільового фінансування та доходи майбутніх періодів.

Зауважимо, відповідно до п. 93 МСБОДС 1 судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті, базується на оцінці:

1) характеру і ліквідності активів та їхній суттєвості, що в більшості випадків веде до окремого подання гудвілу та активів, що виникають від витрат на розробки, монетарних і немонетарних активів, а також поточних і непоточних активів;

2) їхньої функції у межах суб'єкта господарювання, що веде, наприклад, до окремого подання операційних і фінансових активів, запасів, дебіторської заборгованості, а також грошових активів та їхніх еквівалентів;

3) сум, характеру та строків зобов'язань, що веде, наприклад, до окремого подання зобов'язань, на які нараховуються відсотки, та зобов'язань, на які відсотки не нараховуються, а також забезпечень, класифікованих як поточні та непоточні залежно від обставин.

Порівнюючи статті Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) за НП(С)БОДС 101 та МСБОДС 1 визначено, що за НП(С)БОДС 101 Звіт про

фінансові результати відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду.

Відповідно до МСБОДС 1 у звіті про фінансові результати або в примітках до звіту про фінансові результати слід подавати:

- детальну класифікацію загального доходу, відповідно до операцій суб'єкта господарювання;
- аналіз витрат із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції в межах суб'єкта господарювання залежно від обставин [⁵⁴⁶].

Статті витрат підлягають подальшому розподілу на підкласи з метою виділення витрат та відшкодування витрат за конкретними програмами, видами діяльності чи відповідними сегментами суб'єкта господарювання, що звітує. Цю інформацію подають одним з двох способів.

Перший спосіб аналізу називається методом класифікації витрат за їхнім характером. Витрати об'єднують у звіті про фінансові результати згідно з їхнім характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, заробітна плата за тарифами та ставками) та не перерозподіляють згідно з їхніми різноманітними функціями. Відповідно до другого способу аналізу, який називають методом класифікації витрат за їхніми функціями, витрати класифікують відповідно до програм або призначення, для яких їх здійснювали. Таке подання часто дає більш відповідну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за їхнім характером, хоча розподіл витрат за функціями може бути довільним і вимагати виваженого судженнями.

Витрати, пов'язані з основними функціями, виконуваними суб'єктом господарювання, наводяться окремо. У цьому прикладі суб'єкт господарювання має функції, пов'язані з послугами у сфері освіти. Суб'єкт господарювання подаватиме статті витрат для кожної з цих функцій.

⁵⁴⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів». URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.

Освітні установи, які класифікують витрати за їх функціями, мають розкривати додаткову інформацію про характер витрат, включаючи витрати на амортизацію, заробітну плату та виплати працівникам, а також фінансові витрати.

Аналізуючи відмінності у структурі звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) за НП(С)БОДС 101 та МСБОДС 1 визначено, що звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) включає елементи першого та другого способу одночасно. Порівняльна структура звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) відповідно до НП(С)БОДС 101 та МСБОДС 1 наведена в таблиці 5.10.

Таблиця 5.10 – Порівняльна структура звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»		НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (класифікація витрат за функцією)	ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (класифікація витрат за характером)	ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (форма № 2-дс)
Операційний дохід Податки Мито, пені, штрафи та ліцензійні збори Дохід від операцій обміну Інший операційний дохід Трансферти від інших державних суб'єктів господарювання Всього, операційний дохід	Операційний дохід Податки Мито, пені, штрафи та ліцензійні збори Дохід від валютних операцій Інший операційний дохід Трансферти від інших державних суб'єктів господарювання Усього, операційний дохід	I. Фінансовий результат діяльності ДОХОДИ Доходи від обмінних операцій Бюджетні асигнування Доходи від надання послуг (виконання робіт) Доходи від продажу активів Фінансові доходи Інші доходи від обмінних операцій Усього доходів від обмінних операцій Доходи від необмінних операцій Податкові надходження Неподаткові надходження Трансферти Надходження до державних цільових фондів Інші доходи від необмінних операцій Усього доходів від необмінних операцій Усього доходів

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»		НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (класифікація витрат за функцією)	ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (класифікація витрат за характером)	ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (форма № 2-дс)
<p>Операційні витрати</p> <p>Загальнодержавні послуги Оборона Суспільний порядок та безпека Освіта Охорона здоров'я Соціальний захист Житлово-комунальні підприємства Відпочинок і розваги, культура та релігія Економічні зв'язки Захист довкілля Усього, операційні витрати Надлишок / (дефіцит) від операційної діяльності</p>	-	<p>III. За функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету</p> <p>Загальнодержавні функції Оборона</p> <p>Громадський порядок, безпека та судова влада Економічна діяльність Охорона навколишнього природного середовища Житлово-комунальне господарство Охорона здоров'я Духовний та фізичний розвиток Освіта Соціальний захист та соціальне забезпечення</p>
	<p>Операційні витрати</p> <p>Зарплати за тарифами та окладами, виплати працівникам Використані канцелярські товари та витратні матеріали Амортизація Інші операційні витрати</p> <p>Платежі за грантами та іншими трансфертами</p> <p>Усього, операційні витрати</p> <p>Надлишок / (дефіцит) від операційної діяльності</p>	<p>ВИТРАТИ</p> <p>Витрати за обмінними операціями Витрати на виконання бюджетних програм Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) Витрати з продажу активів</p> <p>Інші витрати за обмінними операціями Усього витрат за обмінними операціями Витрати за необмінними операціями Трансферти Інші витрати за необмінними операціями Усього витрати за необмінними операціями Усього витрат Профіцит/дефіцит за звітний період</p>
<p>Неопераційний дохід (витрати) Фінансові витрати</p> <p>Прибутки від продажу основних засобів Усього, неопераційний дохід (витрати)</p>	<p>Неопераційний дохід (витрати) Фінансові витрати</p> <p>Прибутки від продажу основних засобів Усього, неопераційний дохід (витрати)</p>	<p>Фінансові витрати - Витрати за обмінними операціями Доходи від обмінних операцій Доходи від продажу активів Фінансові доходи</p>
<p>Надлишок / (дефіцит) від звичайної діяльності Частка меншості в надлишку / (дефіциті) Чистий надлишок / (дефіцит) до екстраординарних статей Екстраординарні статті Чистий надлишок / (дефіцит) за період</p>	<p>Надлишок / (дефіцит) від звичайної діяльності Частка меншості в надлишку / (дефіциті) Чистий надлишок / (дефіцит) до екстраординарних статей Екстраординарні статті Чистий надлишок / (дефіцит) за період</p>	-

Зауважимо, відповідно до МСБОДС 1 складання звіту про фінансові результати за першим способом аналізу називається методом класифікації витрат за їхнім характером. Витрати об'єднують у звіті про фінансові результати згідно з їхнім характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, заробітна плата за тарифами та ставками) та не перерозподіляють згідно з їхніми різноманітними функціями. Відповідно до другого способу аналізу, який називають методом класифікації витрат за їхніми функціями, витрати класифікують відповідно до програм або призначення, для яких їх здійснювали.

Відповідно до п. 90 та 101 МСБОДС 1 де визначено, що суб'єкт державного сектору може вносити додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіт про фінансовий стан або звіт про фінансові результати, якщо цього вимагає будь-який Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору або якщо таке подання необхідне для достовірного відображення фінансового стану суб'єкта господарювання. Вплив різних напрямків діяльності, операцій та інших подій суб'єкта господарювання відрізняється з огляду їх впливу на його спроможність виконувати зобов'язання з постачання послуг; розкриття складників результатів діяльності допомагає зрозуміти досягнуті результати діяльності та прогнозувати майбутні результати.

Враховуючи, що заклади вищої освіти європейських країн працюють як небюджетні установи, проаналізуємо фінансову звітність Оксфордського університету, який складає консолідовану звітність, яка включає окремо консолідовані та університетські дані.

Фінансова звітність Оксфордського університету 2017/2018 р. р., включає такі форми: Консолідований та університетський звіт про сукупний дохід; Консолідовані та університетський звіт про зміни в резерві; Консолідований та університетський баланс; Консолідований та університетський звіт про рух грошових коштів; Звіт про облікову політику; Облікові судження та кошториси; Примітки до фінансової звітності.

Дані проведено аналізу статей консолідованого та університетського балансу Оксфордського університету 2017/2018 р.р. свідчать про те, статті активу

звіту про фінансовий стан включають необоротні та оборотні активи, де найбільше звертається увага на активи спадщини. Щодо кредиторської заборгованості наводиться узагальнена інформація що підлягає сплаті після протягом року, та після його закінчення. Однак, звертаю увагу на резерви, які включають пенсійні резерви; пенсійне забезпечення; інші резерви; подаровані резерви; обмежені та необмежені резерви, які формуються ЗВО.

Розширена інформація до фінансової звітності наводиться у примітках до неї. В Оксфордському університеті нараховується 37 приміток: 1. Плата за навчання та договори про надання освітніх послуг; 2. Надані субсидії та гранти; 3. Наукові гранти та контракти; 4. Видавничі послуги; 5. Інші доходи; 6. Інвестиційний дохід; 7. Благодійні внески; 8. Видатки на персонал; 9. Відсоткові відрахування та інші фінансові витрати; 10. Операційні витрати; 11. Оподаткування; 12. Сегментальна інформація; 13. Нематеріальні активи та гудвіл; 14. Основні засоби, споруди та обладнання; 15. Активи передані з минулих періодів; 16. Необоротні інвестиції; 17. Інвестиції в дочірні компанії та асоційовані компанії; 18. Запаси та незавершене виробництво; 19. Короткострокова дебіторська заборгованість; 20. Довгострокова дебіторська заборгованість; 21. Поточні інвестиції; 22. Грошові кошти та їх еквіваленти; 23. Короткострокова кредиторська заборгованість; 24. Довгострокова кредиторська заборгованість; 25. Фінансові інструменти; 26. Положення про пенсійні відрахування; 27. Інші положення; 28. Фонди фінансування; 29. Обмежені резерви; 30. Пов'язані благодійні організації; 31. Капітальні та інші зобов'язання; 32. Умовні зобов'язання; 33. Орендні зобов'язання; 34. Пов'язані сторони; 35. Пенсійні схеми; 36. Включення преси; 37. Події після складення балансу.

Кожна стаття в балансі має своє відображення у відповідній примітці. Наприклад, в примітці 14. Основні засоби, споруди та обладнання наводиться інформація щодо первісної вартості, суми нарахованої амортизації; основні засоби, які вибули; основні засоби, які мають негативні наслідки після їх придбання, тобто які не виправдали певні очікування щодо отримання

економічних вигід. Залежно від галузевої специфіки бюджетні установи та необхідності відображення інформації у фінансовій звітності та приміток до них, суб'єкти державного сектору можуть розширювати статті балансу.

Дані проведено аналізу статей консолідованого та університетського Звіту про фінансові результати Оксфордського університету 2017/2018 р. р. свідчать про те, що у звіті про фінансові результати університет, з урахуванням своєї галузевої специфіки вказує обсяги доходів від плати за навчання та договори про надання освітніх послуг. Така інформація дає змогу оцінити успішність діяльності університету, його платоспроможність та фінансову стабільність. Зауважимо, що Оксфордський університет небюджетна установа, яка надає освітні послуги та за 2018 році отримала прибуток 389,9 млн. фунтів стерлінгів, що на 170,2 млн. фунтів стерлінгів більше, порівняно із 2017 роком.

Також звертаю увагу на статтю під назвою «Ендавмент дохід за рік», що включає сукупний дохід від операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, які включаються ендавмент-фонду. Такі показники дозволяють оцінити університет з двох боків:

- 1) розвиток та ефективність роботи ендавмент фонду;
- 2) успішність та відношення випускників університету, оскільки саме за рахунок їх внесків або іншої безоплатної допомоги, цей фонд має такий стрімкий розвиток.

Підводячи підсумки узагальнено висновки та результати дослідження, зокрема:

проведено аналіз чинного нормативно-правового забезпечення щодо складання та заповнення форм фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема закладами вищої освіти. Враховуючи галузеву специфіку закладів вищої освіти обґрунтовано необхідність при складанні фінансової звітності керуватись Методичними рекомендаціями щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) з урахуванням галузевої специфіки закладів вищої освіти;

проведено порівняльний аналіз НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової

звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» на предмет їх гармонізації, з метою забезпечення порівнянності показників фінансової звітності в державному секторі України та інших країн. Встановлено, структура активів балансу (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101, на відміну від звіту про фінансовий стан МСБОДС 1 є більш розгорнутою, за об'єктами необоротних активів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів, видами грошових коштів, поточної дебіторської заборгованості. Також в балансі (форми № 1-дс) окремо винесені статті інвестиційної нерухомості, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові та поточні біологічні активи та витрати майбутніх періодів. Структура пасиву балансу за НП(С)БОДС 101 є більш розгорнутою, зокрема: за видами довгострокових та поточних зобов'язань, зокрема окремо наводиться інформації щодо обсягів капіталу у дооцінках, капіталу у підприємствах, обсяги цільового фінансування та доходи майбутніх періодів;

проведено аналіз фінансової звітності Оксфордського університету 2017/2018 р.р. з метою вивчення зарубіжного досвіду в розрізі статті «Ендавмент», в якій відображається достовірна інформація за операціями з активами, капіталом та зобов'язаннями, які відносяться до ендавмент-фонду. Такі показники дозволяють оцінити: розвиток та ефективність роботи ендавмент фонду; успішність та відношення випускників університету, оскільки саме за рахунок їх внесків або іншої безоплатної допомоги, цей фонд має такий стрімкий розвиток;

удосконалено методичні підходи складання форм фінансової звітності з урахуванням галузевої специфіки ЗВО з метою відображення достовірної інформації у формах фінансової звітності за звітний період, зокрема визначені особливості розкриття окремих статей уточнено окремі статті балансу (форма № 1-дс): нефінансові активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси); фінансові активи (довгострокова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти (в національній та іноземній валютах)); витрати майбутніх періодів; власний капітал та фінансовий результат (внесений капітал, капітал в дооцінках, фінансовий

результат, цільове фінансування); зобов'язання (довгострокові та поточні зобов'язання); доходи майбутніх періодів; *звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)*: доходи від обмінних та необмінних операцій (бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт), інші доходи від обмінних операцій, інші доходи від необмінних операцій); витрати за обмінними та необмінними операціями (витрати на виконання бюджетних програм, витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), інші витрати за обмінними операціями, інші витрати за необмінними операціями).

5.3 Розкриття інформації про рух грошових коштів та власний капітал у фінансовій звітності закладів вищої освіти

Всі господарські операції, які здійснюються ЗВО, повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Бухгалтерська звітність – завершальний етап узагальнення облікового процесу, що ґрунтується на даних синтетичного та аналітичного обліку закладу, відображає майновий та фінансовий його стан.

Фінансову звітність ЗВО складають у відповідності до НП(С)БОДС:

- 101 «Подання фінансової звітності»;
- 102 «Консолідована фінансова звітність»;
- 103 «Фінансова звітність за сегментами»;
- 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції».

Для одних закладів достатньо одного стандарту, для інших – кількох: це залежить від того, чи має ЗВО у своєму підпорядкуванні інші самостійні філії та / або структурні підрозділи (звітні сегменти). Підготовка форм фінансової звітності здійснюється шляхом перенесення облікових даних з книги «Журнал-головна», а також використовуючи розрахункові показники.

Серед ключових моментів узагальнення показників у формах фінансової звітності ЗВО такі:

- графу «За аналогічний період попереднього року» заповнюють з 2019

року (в попередньому році були інші форми звітності, не зіставні з чинними на сьогодні);

- якщо показники статей у звітах мають від'ємний результат – їх варто наводити у дужках або зі знаком «мінус»;
- у комірках, де ЗВО не має показників для заповнення, ставлять прочерки;
- одиницею виміру у звітах мають бути гривні без копійок;
- додаткові рядки в усіх формах, крім Приміток до річної фінансової звітності, не вводяться;
- подання фінансової звітності супроводжується листом, у якому зазначають перелік поданих форм та кількість аркушів за кожною формою.

Інформацію про господарську діяльність ЗВО, виражену у фінансових показниках за рядками форм фінансової звітності (в т. ч., форма № 3-дс та форма № 4-дс) подають за такими напрямками (таблиця 5.11).

Таблиця 5.11 – Об'єкти показників реформованих форм фінансової звітності ЗВО

Види інформації, що надається	Об'єкти обліку і звітності
Джерела надходження грошових коштів і напрями їх використання	Активи
Результати діяльності з погляду ефективності і досягнення мети діяльності	Зобов'язання
Дотримання фінансової дисципліни ЗВО	Власний капітал
Цільове використання бюджетних коштів та позабюджетних надходжень (спеціальних коштів)	Доходи
Оцінка раціональності та якості управління	Витрати, фінансовий результат
Оцінка здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання	Грошові кошти, зобов'язання
Придбання, продаж і володіння цінними паперами	Власний капітал, активи
Участь у капіталі підприємства	Власний капітал, активи
Рівень ресурсів, необхідних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків і невизначеностей	Активи, зобов'язання, власний капітал

Фінансова звітність ЗВО подається контролюючим суб'єктам, а саме: Міністерству освіти і науки України, органам Казначейства та Державної

податкової служби за місцем реєстрації (з відміткою органів Казначейства - кожна сторінка всіх форм фінансової звітності засвідчується підписом, печаткою або штампом).

Відповідно до НП(С)БОДС 101 функціональне призначення та склад:

1. Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс): відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;

2. Звіту про власний капітал (форма № 4-дс): розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу ЗВО [547].

Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається 01 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

На сьогодні головним документом, що визначає правові основи організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, є Закон № 996 [548]. В документі закладені основні принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які рівною мірою поширюються на усіх юридичних осіб (в т. ч. – на ЗВО), що зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність.

Головною метою складання фінансової звітності ЗВО, зокрема Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс) та Звіту про власний капітал (форма № 4-дс), є надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності закладу.

Базовими нормативно-правовими актами, якими керуються ЗВО при складанні фінансової звітності є:

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»,

⁵⁴⁷Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства Іннансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <https://natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku>.

⁵⁴⁸Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Порядок № 307 [549].

Концептуальні організаційні та методичні підходи підготовки фінансової звітності ЗВО наведено в таблиці 5.11.

Таблиця 5.11 – Організаційні та методичні підходи підготовки фінансової звітності ЗВО

Показник	Регулювання (відповідно до НП(С)БОДС 101, Порядку № 307)
Зміст документів	Визначає склад, форми, принципи підготовки і подання фінансової звітності, загальні вимоги щодо визнання і розкриття її елементів
Періоди подання звітності	<p>Квартальна (проміжна) – з першого по останній день кварталу. Річна – один календарний рік, який розпочинається з 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року (якщо не буде визначений інший період відповідно до законодавства)*</p> <p>ЗВО, створені протягом звітного періоду, фінансову звітність складають і подають головному розпоряднику бюджетних коштів і органу Казначейства за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких установ залишки на початок звітного періоду не зазначають.</p> <p>ЗВО, які ліквідовані або припинили свою діяльність протягом звітного періоду, складають фінансову звітність в обсязі річної і подають головному розпоряднику бюджетних коштів та органу Казначейства за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких закладів залишки на кінець звітного періоду не зазначають.</p> <p>ЗВО в разі зміни протягом звітного періоду головного розпорядника бюджетних коштів фінансову звітність складають як ліквідовані або такі, що припинили свою діяльність, і подають її в обсязі річної звітності Міністерству освіти і науки України, під контролем якого вони перебували. МОН України подають фінансову звітність, складену як для новоствореного закладу</p>
Одиниця виміру звітності	Гривня
Зовнішні користувачі	Орган Казначейства, розпорядник бюджетних коштів вищого рівня

* Річну фінансову звітність ЗВО подають до органу ДПСУ (разом із Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації).

Складено за: [550, 551].

Крім того, проводиться перевірка узгодженості показників з використанням Методичних рекомендацій № 1170 [552].

Періодичність подання фінансової звітності для ЗВО відповідно до

⁵⁴⁹Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

⁵⁵⁰Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

⁵⁵¹Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

⁵⁵²Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 за № 1170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

НП(С)БОДС 101 наведено в таблиці 5.12.

Таблиця 5.12 – Періодичність подання фінансової звітності

№ форми	Назва форми фінансової звітності	Періодичність подання	
		Квартал	Рік
№ 1-дс	Баланс	+	+
№ 2-дс	Звіт про фінансові результати	+	+
№ 3-дс	Звіт про рух грошових коштів	-	+
№ 4-дс	Звіт про власний капітал	-	+
№ 5-дс	Примітки до річної фінансової звітності	-	+

Зміни і уточнення, внесені до Порядку № 44 [553], максимально наблизили показники фінансової і бюджетної звітності. Головною причиною непорівнянності між ними залишається різниця між бюджетною класифікацією доходів і фінансовою класифікацією витрат за БКУ та НП(С)БОДС (таблиця 5.13).

Таблиця 5.13 – Бюджетна та фінансова класифікація доходів і витрат ЗВО

Показники	Класифікація відповідно до БКУ	Класифікація відповідно до НП(С)БОДС
Доходи	Залежно від видів діяльності або відповідних заходів	Обмінні і необмінні операції відповідно до НП(С)БОДС 124
Витрати	Поточні і капітальні згідно з наказом Мінфіну «Про бюджетну класифікацію»	Обмінні і необмінні операції відповідно до НП(С)БОДС 135
Спосіб складання звітності	Бюджетна звітність – за касовим методом	Фінансова звітність – за методом нарахування

Складено за: [554, 555, 556].

У додатку АК наведено реєстри аналітичного обліку, інформація яких використовується ЗВО при складанні звітності. Джерелом даних для складання звітності є книга «Журнал-Головна», де відображені в розрізі субрахунків бухгалтерського обліку усі господарські операції на підставі меморіальних ордерів за звітний період.

Сьогодні перед бухгалтерією ЗВО стоять відповідальні завдання, виконання

⁵⁵³Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

⁵⁵⁴Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control>.

⁵⁵⁵Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#n2>.

⁵⁵⁶Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/s/z0903-12>.

яких умовно можна розбити на два етапи:

перший етап: проведення підготовчих заходів перед складанням квартальної фінансової і бюджетної звітності, а саме - підбиття / перевірка підсумків за усіма господарськими операціями, проведеними у звітному кварталі, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку;

другий етап: перехід до заповнення та подання фінансової і бюджетної звітності в електронному вигляді через систему АС «Є-звітність».

Такий порядок формування і подання звітності дозволить заповнити в електронному вигляді всі форми квартальної/річної фінансової звітності, підписати кожен форму фінансової звітності електронним цифровим підписом (ЕЦП) і подати її до органу Казначейства за місцем обслуговування.

Враховуючи практику підготовки фінансової звітності ЗВО, організаційні етапи узагальнення облікових даних на звітну дату представлено в таблиці 5.14.

Таблиця 5.14 – Організаційні етапи ЗВО щодо узагальнення облікових даних на звітну дату

Етап	Зміст
Етап 1	Перевірити підключення закладу до системи АС «Є-звітність». Дорожня карта, перелік документів для підключення і формування особистого кабінету ЗВО, необхідні елементи для роботи системи (захищені електронні носії інформації (флешки), вимоги до програмного забезпечення тощо), документи – на сайті ДКСУ.
Етап 2	Внести в електронні форми фінансової звітності дані на початок звітного періоду на підставі даних річної звітності, поданої до органу Казначейства за підсумками попереднього року. Заповнити показники звітності на початок звітного періоду.
Етап 3	Провести перевірку наявності первинних документів за звітний період з метою виявлення документів, які були оброблені у звітному періоді, але не внесені в регістри бухгалтерського обліку. За наявності таких документів відобразити дані в обліку ЗВО.
Етап 4	Якщо в обліковій політиці закладу визначено, що амортизація нараховується щокварталу, то провести її нарахування і відобразити в регістрах обліку.
Етап 5	Визначити фінансовий результат звітного періоду. Для цього: скласти бухгалтерську довідку, провести її через меморіальний ордер № 17 і відобразити в книзі «Журнал-Головна». У результаті на кінець кварталу рахунки доходів і витрат будуть закриті і відображені у фінансовому результаті звітного періоду.
Етап 6	Підбити підсумки в регістрах бухгалтерського і аналітичного обліку на звітну дату (меморіальні ордери, книга «Журнал-Головна», картки аналітичного обліку тощо).
Етап 7	Для прискорення процесу складання фінансової звітності скласти довідково-аналітичні форми (оборотні-сальдо відомості тощо).

Методика підготовки Звіту про рух грошових коштів

В основі узагальнення показників – дані бухгалтерського обліку руху коштів, а саме – обороти за дебетом / кредитом по рахунках:

- 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів»:
- 2311 «Поточні рахунки в банку»: поточні рахунки в іноземній валюті (за видами валют), розподільчі рахунки (за видами валют); 2312 «Інші поточні рахунки в банку»: депозитні рахунки, відсотки по депозитних рахунках; 2313 «Реєстраційні рахунки»: реєстраційні рахунки загального фонду, реєстраційні рахунки спеціального фонду, реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги; 2314 «Інші рахунки в Казначействі»: Інші рахунки в Казначействі (депозитні рахунки для обліку депонованих сум, рахунки для соціальної стипендії тощо); 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»;

- 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти». Для касової дисципліни ЗВО характерно: 2211.0 «Готівка в національній валюті» та 2213.0 «Грошові документи в національній валюті».

Фінансово-господарська діяльність ЗВО в Звіті про рух грошових коштів представлена в розрізі: операційної, фінансової та інвестиційної видів діяльності.

Операційна діяльність ЗВО, відповідно до Порядку № 307, включає наступні види надходжень:

- бюджетні асигнування (крім цільового фінансування), спрямовані на виконання ЗВО своїх повноважень і утримання апарату;
- надходження від надання послуг (виконання робіт);
- від продажу активів (крім необоротних активів);
- інші надходження від обмінних операцій;
- податкові та неподаткові надходження, трансферти, надходження до державних цільових фондів;
- інші надходження від необмінних операцій, включаючи надходження від безкоштовно отриманих активів, робіт (послуг), в т. ч. надходження в натуральній формі;
- інші надходження, що включають грошові кошти, отримані ЗВО в

тимчасове розпорядження, що підлягають подальшому розподілу, виплати працівникам, перерахування за призначенням.

Витрати від операційної діяльності ЗВО включають:

- витрати на виконання бюджетних програм;
- витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);
- витрати, пов'язані з реалізацією активів;
- інші витрати за обмінними операціями;
- трансферти;
- інші витрати по необмінним операціями: інші витрати (використання грошових коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальше їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням).

Розділ І. Рух коштів у результаті операційної діяльності: розкриває рух грошових коштів у результаті операційної діяльності на основі суми надходжень від операційної діяльності та суми витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на субрахунках бухгалтерського обліку (таблиця 5.15).

Таблиця 5.15 – Рух коштів ЗВО в результаті операційної діяльності

Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
Надходження коштів		Витрати грошових коштів	
Надходження від обмінних операцій:		Витрати за обмінними операціями:	
<i>бюджетні асигнування*</i>	3000	<i>витрати на виконання бюджетних програм</i>	3100
<i>надходження від надання послуг (виконання робіт)</i>	3005	<i>витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)</i>	3110
<i>надходження від продажу активів</i>	3010	<i>витрати з продажу активів</i>	3115
<i>інші надходження від обмінних операцій</i>	3015	<i>інші витрати за обмінними операціями</i>	3120
Надходження від необмінних операцій:		Витрати за необмінними операціями:	
податкові надходження	3020		
неподаткові надходження	3025		
трансферти, з них:	3030	трансферти, з них:	3125
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031	кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126
надходження до державних цільових	3040		

Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
фондів			
<i>інші надходження від необмінних операцій</i>	3045	<i>інші витрати за необмінними операціями</i>	3130
<i>Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями</i>	3050	<i>Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями</i>	3135
<i>Інші надходження</i>	3090	<i>Інші витрати</i>	3180
<i>Усього надходжень від операційної діяльності</i>	3095	<i>Усього витрат від операційної діяльності</i>	3190

*курсивом наведено найбільш характерні для операційної діяльності ЗВО статті

У статті «Бюджетні асигнування» відображається надходження коштів, отриманих за рахунок бюджетних асигнувань на виконання ЗВО своїх повноважень, визначених законодавством, утримання апарату.

У статті «Надходження від надання послуг (виконання робіт)» відображається надходження коштів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.

У статті «Надходження від продажу активів» відображаються кошти від реалізації матеріальних активів (крім необоротних активів).

У статті «Інші надходження від обмінних операцій» відображаються інші надходження від операційної діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3000-3010 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Трансферти» відображаються кошти трансфертів, отримані ЗВО. Окремо наводяться кошти трансфертів, отримані від органів державного управління. У статті «Інші надходження від необмінних операцій» відображаються інші надходження від операційної діяльності за необмінними операціями, не включені до попередніх статей 3020-3040 Звіту про рух грошових коштів, зокрема кошти розпорядників бюджетних коштів *від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), в тому числі надходження в натуральній формі.*

У статті «Інші надходження» відображаються надходження коштів, отриманих ЗВО у тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому їх розподілу, виплаті працівникам, перерахуванню за призначенням.

У статті «Витрати на виконання бюджетних програм» відображається

використання коштів на виконання ЗВО своїх повноважень, визначених законодавством.

У статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображається використання коштів, пов'язане з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

У статті «Витрати з продажу активів» відображається використання коштів, пов'язане з реалізацією активів.

У статті «Інші витрати за обмінними операціями» відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за обмінними операціями, не включене до попередніх статей 3100-3115 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Трансферти» відображається використання коштів за наданими трансфертами. Okремо наводяться кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів.

У статті «Інші витрати за необмінними операціями» відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за необмінними операціями ЗВО. У статті «Інші витрати» відображається використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальший їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням.

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності: визначається рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності на основі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції» (таблиця 5.16). У статті «Надходження від продажу фінансових інвестицій» відображаються надходження коштів від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств.

Таблиця 5.16 – Рух коштів ЗВО в результаті інвестиційної діяльності

Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
Надходження коштів		Витрати грошових коштів	
Надходження від продажу:		Витрати на придбання:	

Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
фінансових інвестицій	3200	фінансових інвестицій	3245
<i>основних засобів</i>	3205	<i>основних засобів</i>	3250
інвестиційної нерухомості	3210	інвестиційної нерухомості	3255
<i>нематеріальних активів</i>	3215	<i>нематеріальних активів</i>	3260
<i>незавершених капітальних інвестицій</i>	3220	<i>незавершених капітальних інвестицій</i>	3265
довгострокових біологічних активів	3225	довгострокових біологічних активів	3270
<i>Надходження цільового фінансування</i>	3230		
Інші надходження	3235	Інші витрати	3285
<i>Усього надходжень від інвестиційної діяльності</i>	3240	<i>Усього витрат від інвестиційної діяльності</i>	3290

*курсивом наведено найбільш характерні для інвестиційної діяльності ЗВО статті

У статті «Надходження від продажу основних засобів» відображаються надходження коштів від продажу основних засобів, крім надходжень від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету.

У статті «Надходження від продажу інвестиційної нерухомості» відображаються надходження коштів від продажу інвестиційної нерухомості.

У статті «Надходження від продажу нематеріальних активів» відображаються надходження коштів від продажу нематеріальних активів.

У статті «Надходження від продажу незавершених капітальних інвестицій» відображаються надходження коштів від продажу незавершених капітальних інвестицій.

У статті «Надходження від продажу довгострокових біологічних активів» відображаються надходження коштів від продажу довгострокових біологічних активів.

У статті «Надходження цільового фінансування» відображається надходження коштів, які спрямовуються на придбання (створення) необоротних активів.

У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження коштів від інвестиційної діяльності, не включені до попередніх статей 3200-3230 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Витрати на придбання фінансових інвестицій» відображається використання коштів на придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств.

У статті «Витрати на придбання основних засобів» відображається використання коштів на придбання (створення) основних засобів.

У статті «Витрати на придбання інвестиційної нерухомості» відображається використання коштів на придбання (створення) інвестиційної нерухомості.

У статті «Витрати на придбання нематеріальних активів» відображається використання коштів на придбання (створення) нематеріальних активів.

У статті «Витрати на придбання незавершених капітальних інвестицій» відображається використання коштів на придбання (створення) незавершених капітальних інвестицій.

У статті «Витрати на придбання довгострокових біологічних активів» відображається використання коштів на придбання (створення) довгострокових біологічних активів.

У статті «Інші витрати» відображається інше використання коштів на інвестиційну діяльність, не включене до попередніх статей 3245-3270 Звіту про рух грошових коштів.

У розділі III Звіту про рух грошових коштів: відображають рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності, який визначається на основі змін у статтях балансу, пов'язаних із фінансовою діяльністю (розділи Балансу «Зобов'язання», «Забезпечення») (таблиця 5.17).

Таблиця 5.17 – Рух коштів ЗВО у результаті фінансової діяльності

Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
Надходження від:		Витрати на:	
повернення кредитів	3300	надання кредитів	3350
отримання позик	3305	погашення позик	3355
<i>отримання відсотків (роялті)</i>	3310	сплату відсотків	3360
Інші надходження	3340	Інші витрати	3380
		Коригування	3385
Усього надходжень від фінансової діяльності	3345	Усього витрат від фінансової діяльності	3390

*курсивом наведено найбільш характерні для фінансової діяльності ЗВО статті

У статті «Надходження від повернення кредитів» відображаються надходження коштів у результаті повернення раніше наданих кредитів.

У статті «Надходження від отримання позик» відображаються надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю).

У статті «Надходження від отримання відсотків (роялті)» відображаються надходження коштів у результаті отримання відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують ЗВО від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право.

У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів від фінансової діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3300-3310 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Витрати на надання кредитів» відображаються суми витрачених грошових коштів на надання кредитів.

У статті «Витрати на погашення позик» відображаються витрачання грошових коштів для погашення отриманих позик.

У статті «Витрати на сплату відсотків» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування кредитами та іншими запозиченнями згідно із законодавством.

У статті «Інші витрати» відображаються інші кошти, використані на фінансову діяльність, які не включені до попередніх статей 3350-3360 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» відображається результат руху коштів від фінансової діяльності.

У статті «Чистий рух коштів за звітний період» відображається сума різниць між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у

статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

У статті «Залишок коштів на початок року» відображається залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, наведений у Балансі.

У статті «Залишок коштів отриманий» відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), отримана від суб'єкта державного сектору відповідно до законодавства України у звітному періоді і не може бути віднесена на збільшення надходжень звітного періоду.

У статті «Залишок коштів перерахований» відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), перерахована відповідно до законодавства України у звітному періоді (повернута ЗВО, що надав ці кошти, тощо), однак, не є використанням цих коштів, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного періоду.

У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках або зі знаком «-») залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться різниця між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період», «Залишок коштів отриманий», «Залишок коштів перерахований» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». *Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в Балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.*

У Звіті про рух грошових коштів довідково наводиться інформація про операції в натуральній формі:

у рядку «*Надходження в натуральній формі» відображається безкоштовне отримання активів, послуг (робіт) у грошовому виразі;

у рядку «*Витрати в натуральній формі» відображається витрачання активів, послуг (робіт) у натуральній формі в грошовому виразі.

В основі названого звіту – *касові доходи і витрати*. Як зазначено вище, інформаційною базою для його складання можуть слугувати картки аналітичного обліку до рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках», 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти», інша аналітика по цим рахункам. Узагальнення облікових даних в первинних документах та реєстрах наведено в додатку АЛ.

Варто зупинитись на операціях ЗВО з надходження *в натуральній формі*. Ці операції здійснюють на ту саму суму, що дорівнює вартості операції в натуральній формі, тож вони не впливають на результат руху грошових коштів, *але збільшують обороти*.

З одного боку, такі операції можна трактувати як негрошові, оскільки насправді вони не передбачають руху коштів, а відповідно до *п. 4 розд. VII НС 101* негрошові операції не включають до цього звіту. Але, з іншого боку, форма № 3-дс в оновленій реакції містить виноску для виокремлення сум про надходження і витрати в натуральній формі, а також про необхідність включення таких операцій до звіту (про що свідчить оновлений *Порядок № 307*). *Відтак, операції з безоплатного отримання активів, послуг (робіт) у грошовому виразі за звітний і попередній періоди знаходять своє окреме місце у Звіті про рух грошових коштів у табличній частині, а довідково їх слід виділяти нижче таблиці.*

Загальна сума надходжень за всіма видами діяльності у цьому Звіті має відповідати сумі показників за графою «Надійшло за звітний період» у формах № 2д, № 2м, № 4-1д, № 4-1м, № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м, № 4-4д, № 4-3д.1, № 4-3м.1.

Також загальна сума витрат за трьома видами діяльності має відповідати сумі показників за графою «Касові за звітний період (рік)» у цих формах бюджетної звітності.

Показники чистого руху коштів за кожним із видів діяльності розраховують як різницю: доходи мінус витрати від відповідної діяльності. А потім у рядку «Чистий рух коштів за звітний період» (3400) показники чистого руху коштів за кожним із видів діяльності підсумовують.

Показники «Залишок коштів на початок року» (3405) і «Залишок коштів на кінець року» (3425) є більш-менш зрозумілими із самої їх назви – вони мають дорівнювати сальдо на початок року і на кінець року за рахунком 23. Для перевірки Міністерство фінансів України у рекомендаціях пропонує порівнювати ці показники із сумами грошових коштів, зазначеними у графах 3 і 4 Балансу: обсяг грошових коштів в установах – розпорядниках бюджетних коштів можна розрахувати, підсумувавши показники рядків 1160 і 1165, а в органах Казначейства – склавши показники рядків 1160, 1165, а також 1170 і 1175 – кошти на казначейському рахунку. При цьому показник з рядку «Залишок коштів на кінець року» має також відповідати такій формулі: «Залишок коштів на початок року» плюс «Чистий рух коштів за звітний період» (3400) плюс «Залишок коштів отриманий» (3410) мінус «Залишок коштів перерахований» (3415) і плюс/мінус «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» (3420).

Відповідно п. 3 Порядку № 307: залишок коштів отриманий (перерахований) – це сума грошових коштів попереднього звітного року, що була отримана (перерахована) у звітному періоді, але не може вважатися касовими доходами (видатками).

Ці показники мають відповідати сумах аналогічних граф у формах № 4-1д, № 4-1м, № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м, № 4-4д, № 4-3д.1, № 4-3м. Графа «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» – це курсові різниці, тобто сума збільшення або зменшення залишку коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду. Показник для заповнення цієї графи розраховується як різниця: суми операцій Дт 22, 23 – Кт 74 мінус суми операцій Дт 84 – Кт 22, 23.

Методика підготовки Звіту про власний капітал ЗВО

Звіт про власний капітал фактично є деталізацією першого розділу пасиву Балансу, оскільки він розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

За рядками «Залишок на початок року» і «Залишок на кінець року» суми мають відповідати показникам Балансу за статтями першого розділу пасиву. Контрольним показником є «Профіцит/дефіцит за звітний період»:

- аналогічний показник розраховують у Звіті про фінансовий результат

– рядок 2390;

- він має відповідати різниці між нарахованими доходами і витратами звітного періоду.

У рядках 4010–4030 відображають події після дати балансу відповідно до *п. 1 розд. X НП(С)БОДС 101*, результат перерахунку внаслідок зміни облікової політики та інші коригування, передбачені *НП(С)БОДС 125*⁵⁵⁷].

Рядок «Скоригований залишок на початок року» розраховують за кожною графою шляхом додавання показників за рядками 4010–4030. Отже, якщо помилок, змін облікової політики чи інших коригувань виявлено не було, то показники рядку «Скоригований залишок на початок року» будуть дублювати рядок «Залишок на початок року».

Капітал у підприємствах цей Звіт розглядає як суми фінансових інвестицій, майна державних або комунальних підприємств, що перебувають в управлінні ЗВО.

За рядком щодо збільшення такого капіталу слід відображати суми операцій: з отримання таких підприємств в управління; зі збільшення їх капіталу; з придбання фінансових інвестицій. Зазначимо, що сьогодні такий вид збільшення капіталу для ЗВО є нетиповою операцією.

Вилучення зі сфери управління ЗВО підприємств, зменшення їх капіталу, реалізація фінансових інвестицій мають бути відображені за рядком «Зменшення капіталу в підприємствах».

У статтях «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, передбачених *НП(С)БОДС 125*, та інші зміни фінансового результату (коригування результату виконання кошторису на суму витрат, що включаються до первісної вартості основних засобів, тощо).

⁵⁵⁷Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

У статті «Скоригований залишок на початок року» відображається залишок власного капіталу на початок звітної року після внесення відповідних коригувань.

У статтях «Дооцінка (уцінка) основних засобів», «Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій», «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», «Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів» відображаються суми дооцінок (уцінок) основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів і довгострокових біологічних активів протягом звітної періоду, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством.

У статті «Профіцит/дефіцит за звітний період» відображається сума профіциту або дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати.

У статті «Збільшення капіталу в підприємствах» наводяться дані про збільшення капіталу внаслідок операцій з отримання до сфери управління ЗВО підприємств державного, комунального сектору економіки, збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, та придбання фінансових інвестицій.

У статті «Зменшення капіталу в підприємствах» – дані про зменшення капіталу в підприємствах внаслідок операцій із вилучення зі сфери управління закладу підприємств державного, комунального секторів економіки, зменшення розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, та вибуття фінансових інвестицій.

У статті «Інші зміни в капіталі» відображаються інші зміни у складі власного капіталу ЗВО, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал.

У статті «Разом змін у капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу ЗВО за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290.

Стаття «Залишок на кінець звітної періоду» визначається з огляду на скоригований залишок капіталу на початок року (рядок 4090) і підсумки змін у

капіталі (рядок 4300).

Показники Звіту – це залишки на рахунках бухгалтерського обліку 51-55 (додаток АМ):

- 51 «Внесений капітал»: 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»;
- 52 «Капітал у підприємствах»: 521 «Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів» (за формами участі);
- 53 «Капітал у дооцінках»: 531 «Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів»;
- 54 «Цільове фінансування»: 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;
- 55 «Фінансовий результат»: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»; 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»: накопичений фінансовий результат відповідно до аналітики джерел надходження коштів.

Даний звіт є повною деталізацією формування статей власного капіталу ЗВО, фактично за узагальнюючими показникам на початок і кінець звітного періоду.

Фінансові результати господарської діяльності, які ЗВО відображають за методом нарахування, є достовірнішими, ніж показники, відображені у звітності за касовим методом – касові видатки, що в повному обсязі відображають у бюджетній звітності.

Джерелом даних для відображення фінансових результатів господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів з виконання бюджетних програм, включаючи інформацію про фактичні видатки, є фінансова звітність.

Доцільно навести методику етапів визначення витрат у Звіті про фінансові результати (форма № 2-дс) ЗВО, практика підготовки якого виявилась для бухгалтерії ЗВО достатньо непростим питанням (таблиця 5.18).

Таблиця 5.18 – Балансове узагальнення показників витрат ЗВО у Звіті про фінансові результати (форма № 2-дс)

Стаття	Код рядка	Особливості заповнення
Витрати		
Витрати за обмінними операціями		
Інші витрати за обмінними операціями	2250	Витрати, які не відображені у статтях за рядками 2210-2240 (п. 2 розд. II Порядку № 307). Суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями ви обліковуєте на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» за КЕКВ: а) 2250 «Видатки на відрядження»; б) 2800 «Інші поточні видатки». Зокрема: – втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; – втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; – суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо; – залишкову чи первісну вартість об'єктів основних засобів (р. 1.27 Типової кореспонденції), нематеріальних активів (р. 2.18 Типової кореспонденції) у разі їх списання з балансу; – списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації
Усього витрат за обмінними операціями	2290	Підсумована інформація про витрати за обмінними операціями, проведеними ЗВО за звітний період, яка наведена за відповідними статтями у рядках 2210-2250 граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 17 Методрекомендацій № 1170): р. 2290, графи 3 і 4 = р. 2210 + р. 2220 + р. 2230 + р. 2240 + р. 2250, графи 3 і 4.
Витрати за необмінними операціями		
Трансферти	2300	витрати за наданими трансфертами
Інші витрати за необмінними операціями	2310	інші витрати за необмінними операціями (п. 2 розд. II Порядку № 307). У цій статті наводьте суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковані на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».
Усього витрат за необмінними операціями	2340	Підсумовані витрати за необмінними операціями, проведеними установою за звітний період та наведеними за відповідними статтями у рядках 2300, 2310 граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 18 Методрекомендацій № 1170): р. 2340, графи 3 і 4 = р. 2300 + р. 2310, графи 3 і 4.
Усього витрат	2380	Підсумовані показники статей «Усього витрат за обмінними операціями» (рядок 2290) та «Усього витрат за необмінними операціями» (рядок 2340) граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 19 Методрекомендацій № 1170): р. 2380, графи 3 і 4 = р. 2290 + р. 2340, графи 3 і 4.
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	Різниця між доходами, наведеними у статті «Усього доходів» (рядок 2200), та витратами, зазначеними у статті «Усього витрат» (рядок 2380) граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 20 Методрекомендацій № 1170): р. 2390, графи 3 і 4 = р. 2200 – 2380, графи 3 і 4. У цьому рядку показник може бути додатним (профіцит) або від'ємним (дефіцит).

Дискусійні питання щодо методики заповнення Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс) та Звіту про власний капітал (форма № 4-дс)

Перші кроки підготовки показників реформованої фінансової звітності, на жаль, загострили неузгодженість регламентованої НП(С)БОДС 101 методики з

діючою практикою відображення ЗВО господарських операцій, покладених в основу підготовки фінансової звітності, зокрема – Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс) та Звіту про власний капітал (форма № 4-дс). Зупинимось на дискусії, що визначила передумови уточнення обліково-аналітичного забезпечення результатів бухгалтерського обліку руху грошових коштів на етапах підготовки Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку).

Заповнення Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс)

1. Класифікація доходів і витрат операційної діяльності, що підлягає розкриттю в розділі I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності» форми № 3-дс.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Операційна діяльність ЗВО, відповідно до Порядку № 307, включає наступні види надходжень: бюджетні асигнування (крім цільового фінансування; надходження від надання послуг (виконання робіт); від продажу активів (крім необоротних активів); інші надходження від обмінних операцій; трансферти; інші надходження від необмінних операцій, включаючи надходження від безкоштовно отриманих активів, робіт (послуг), в т. ч. надходження в натуральній формі; інші надходження, що включають грошові кошти, отримані ЗВО в тимчасове розпорядження, що підлягають подальшому розподілу, виплати працівникам, перерахування за призначенням.

Витрати від операційної діяльності ЗВО включають: витрати на виконання бюджетних програм; витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт); витрати, пов'язані з реалізацією активів; інші витрати за обмінними операціями; трансферти; інші витрати по необмінним операціями: інші витрати (використання грошових коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальше їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням).

При цьому, чистий рух грошових коштів від операційної діяльності (рядок 3195) дорівнює різниці між доходами (рядок 3095 «Всього надходжень від операційної діяльності») і витратами (рядок 3190 «Всього надходжень від

операційної діяльності»).

Зазначені показники форми № 3-дс потребують взаємоузгодження з відповідними показниками інших форм фінансової звітності (відповідно до Методрекомедацій № 1170).

2. Розділ форми № 3-дс, в якому включені надходження в натуральній формі: альтернативні приклади відповідних господарських операцій ЗВО.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Безоплатні надходження активів, робіт, послуг не належать до грошових операцій (хоча їх надходження і витрачання відображають на реєстраційному спеціальному рахунку). Є дві альтернативи вирішення даного питання.

Перша: Відповідно до Порядку № 307, в рядку 3045 «Інші надходження від необмінних операцій» відображають ті надходження від операційної діяльності, які не включені до попередніх статей 3020-3040 Звіту про рух грошових коштів. Зокрема, це і надходження від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), в т. ч. надходження в натуральній формі.

Друга: В кінці форми № 3-дс є два рядки (позначені як «* Довідково»), призначені для відображення надходжень і витрат в натуральній формі. Отже, надходження в натуральній формі повинні враховуватися в розділі I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності» рядку 3045 Форми № 3-дс, а також відображатися в кінці форми довідково.

3. Рядки форми № 3-дс, пов'язані з відображенням реалізації запасів: методика підготовки показників.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі: Надходження від продажу запасів відображають у р. I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності» форми № 3-дс: відповідно до Порядку № 307 в рядку 3010 «Надходження від продажу активів» відображаються грошові кошти від реалізації матеріальних активів (крім необоротних активів).

4. Розділ форми № 3-дс, в якому ідентифікується цільове фінансування і

витрати, спрямовані на придбання необоротних активів та їх реалізацію: методика підготовки показників.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі: Цільове фінансування, за рахунок якого придбали необоротні активи, і дохід, отриманий від їх реалізації, відображають в р. II «Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності» форми № 3-дс.

Згідно з Порядком № 307, до надходжень від інвестиційної діяльності підпадають: цільове фінансування; надходження від продажу фінансових інвестицій (акцій, часток, боргових зобов'язань); надходження від продажу основних засобів (крім доходів від продажу майна, які зараховуються до бюджету), інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, незавершеного будівництва, довгострокових біологічних активів, доходи від продажу інших необоротних матеріальних активів.

5. Розкриття у формі 3-дс даних обліку грошові документів (марок), з огляду на ув'язку показників залишків на початок і кінець року з даними рядків Балансу (щодо залишків грошових коштів на рахунках і їх еквівалентів).

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, а саме відповідно до таблиці ув'язок показників фінансової звітності Методрекомедацій № 1170:

- рядок 3405 «Залишок коштів на початок року» графи 3 форми № 3-дс повинен дорівнювати підсумку рядків 1160, 1165, 1170, 1175 графи 3 Балансу;;
- рядок 3425 «Залишок коштів на кінець року» графи 3 форми № 3-дс повинен дорівнювати підсумку рядків 1160, 1165, 1170, 1 175 графи 4 Балансу.

При такій ув'язці показників не потрібно враховувати залишки грошових документів (у еквіваленті грошових коштів), зокрема, в еквіваленті вартості поштових марок (в формі № 3-дс відображають саме рух грошових коштів, а не грошових документів).

Заповнення Звіту про власний капітал (форма № 4-дс)

1. Відображення господарських операцій по відновленню внесеного капіталу

за станом на 01.01.2017.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. Станом на 01.01.2017 залишки зі старих субрахунків були перенесені на нові, визначені Планом рахунків № 1203⁵⁵⁸, відповідно до Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджених наказом Мінфіну від 21.12.2016 р № 1127⁵⁵⁹.

Внаслідок такого перенесення була спотворена сума внесеного капіталу та накопичених фінансових результатів, і тому бюджетні установи робили технічну кореспонденцію для відновлення внесеного капіталу (на суму нарахованого до 01.01.2017 зносу): Дт 5512 Кт 5111.

Вказану операцію відображають у Звіті про власний капітал (форма № 4-дс) як зміни в капіталі протягом звітного бюджетного року в рядку 4030 «Інші зміни»: у графі 3 цього рядка відображають суму коригування з «плюсом»; у графі 5 цього рядка відображають суму коригування з «мінусом».

2. Уточнення даних по рядку «Інші зміни» графи 5 форми № 4-дс, пов'язані з коригуванням залишку на початок року.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі: у рядку 4030 «Інші зміни» форми № 4-дс графи 5 ЗВО показують, зокрема, коригування фінансового результату, пов'язані з:

- отриманням (передачею), списанням основних засобів і нематеріальних активів в межах одного суб'єкта управління;
- включенням поточних витрат, здійснених в попередніх періодах до первісної вартості ОЗ і нематеріальних активів;
- реалізацією запасів, придбаних в попередні роки;
- списанням нестач запасів, придбаних в попередні роки;

⁵⁵⁸Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 за № 1203. URL: <https://zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori>.

⁵⁵⁹Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків: наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2016 р. за № 1127. URL: <https://zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik-v-derzhavnomu-sektori>.

– списанням дебіторської, депонентської та кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув, та ін.

3. Уникнення задвоєнь показників у формі № 4-дс, якщо в ній будуть фігурувати однакові суми цільового фінансування і внесеного капіталу, сформовані при зарахуванні об'єктів до складу необоротних активів.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі: дані про рух власного капіталу, які призводять до зменшення залишку відповідного елементу власного капіталу, показують в графах 3-9 форми № 4-дс в дужках або зі знаком «мінус».

Збільшення суми цільового фінансування (при його отриманні) показують в графі 8 форми № 4-дс з «плюсом», а зменшення (при зарахуванні об'єкта до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів) – з «мінусом».

Збільшення ж суми внесеного капіталу відображається в графі 3 форми № 4-дс при зарахуванні об'єктів до складу необоротних активів – з «плюсом», а в разі вибуття (списання) – з «мінусом».

4. Інформацію, що відображається в статтях «Збільшення капіталу в підприємствах» і «Зменшення капіталу в підприємствах»: уточнення господарських операцій як об'єктів обліку та звітності.

Уточнення положень чинних нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі: у рядку 4210 «Збільшення капіталу в підприємствах» ЗВО наводять дані про збільшення капіталу внаслідок операцій з отримання в сфері управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального сектора економіки, збільшення розміру власного капіталу підприємств, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, і придбання фінансових інвестицій (нетипово, але ймовірно для закладів).

У рядку 4220 «Зменшення капіталу в підприємствах» показують дані про зменшення капіталу в підприємствах внаслідок операцій щодо

вилучення зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки, зменшення розміру власного капіталу в підприємствах, що належать до сфери управління ЗВО, і вибуття фінансових інвестицій.

Висновки та пропозиції. Дослідження етапів практичного впровадження НПСБОДС визначили практично «полярні полюси»: підвищення об'єктивності та достовірності обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів господарської діяльності ЗВО – як позитив; складність уніфікації оцінки статей власного капіталу суб'єктів державного сектора (на прикладі вітчизняних ЗВО) за принципами реформованого бухгалтерського обліку та, відповідно, за чинними нормами і правилами використання бюджетних асигнувань, що, в результаті, суттєво впливає на регуляторну «неповороткість» (не адаптованість до облікових змін) рамкових ідентифікаторів діяльності вітчизняних ЗВО.

За результатами узагальнення практики впровадження реформованих форм фінансової звітності очевидною є потреба в подальших розробках більш деталізованого, адаптованого практикою функціонування державних закладів вищої освіти методично-організаційного інструментарію щодо узагальнення облікових даних на звітну дату, зокрема – у Звіті про рух грошових коштів (форма № 3-дс) та у Звіті про власний капітал (форма № 4-дс.).

Саме розв'язок таких стратегічних завдань в площині розробки проекту Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти.

5.4 Рекомендації щодо розкриття закладами вищої освіти інформації у примітках до річної фінансової звітності

Імплементація положень МСБОДС у національне законодавство з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності супроводжувалася змінами у фінансовій звітності.

Питанням реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності у держаному секторі присвячені праці таких вітчизняних науковців: О. О. Дорошенко, Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Кемарська, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, В. С. Титикало та інші [⁵⁶⁰, ⁵⁶¹, ⁵⁶², ⁵⁶³, ⁵⁶⁴, ⁵⁶⁵]. Авторами розглядаються основні тенденції реформування бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі, методика складання форм фінансової звітності бюджетними установами, питання складання фінансової звітності виконання державного і місцевих бюджетів в умовах запровадження НП(С)БОДС, особливості трансформації фінансової звітності у державному секторі відповідно до НП(С)БОДС та МСБОДС.

Як уже зазначалося в підрозділі 1.1 до складу річної фінансової звітності бюджетних установ (в тому числі ЗВО) відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» включені Примітки.

Наразі порядок заповнення названої вище форми річної фінансової звітності не урегульовано. Це обумовлює необхідність дослідження особливостей заповнення її розділів ЗВО з урахуванням галузевих особливостей їх діяльності.

⁵⁶⁰ Дорошенко О. О. Трансформація структури балансу бюджетних установ у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. № 88. С. 272–279.

⁵⁶¹ Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. 400 с.

⁵⁶² Кемарська Л. Г. Трансформація фінансової звітності суб'єктів державного сектору. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. № 17. С. 158–163.

⁵⁶³ Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. За ред. Л. Г. Ловінської. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів. Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. 2013. 568 с.

⁵⁶⁴ Сушко Н. І. Фінансова звітність бюджетів: методичні підходи щодо формування балансу за національними стандартами. *Економіка та суспільство*. 2017. № 11. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/89.pdf.

⁵⁶⁵ Титикало В. С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2017. 21 с.

Розглянемо зміст приміток до річної фінансової звітності суб'єктів державного сектору за міжнародними та вітчизняними підходами (таблиця 5.19).

Таблиця 5.19 – Характеристика приміток до річної фінансової звітності відповідно до вимог міжнародного та вітчизняного законодавства

Найменування документа	Зміст приміток до річної фінансової звітності	Структура приміток до річної фінансової звітності
МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності»	Примітки містять інформацію на додаток до представленої у звіті про фінансовий стан, звіті про фінансові результати, звіті про зміни у чистих активах / власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки містять детальний опис та розмежування елементів, розкритих у цих звітах, та інформацію про елементи, які не підлягають визнанню в цих звітах.	У примітках до фінансових звітів суб'єкта господарювання слід: <ul style="list-style-type: none"> - подавати інформацію про методи та основи складання фінансових звітів і про конкретну облікову політику, обрану та застосовану для суттєвих операцій і подій; - розкривати інформацію, яку вимагають МСБОДС і яку не подано ніде у фінансових звітах; - подавати додаткову інформацію, яку не подано безпосередньо у фінансових звітах, але яка є необхідною для достовірного подання. Примітки до фінансових звітів слід подавати систематично. У цих примітках слід робити перехресні посилання до кожної статті звіту про фінансові результати, звіту про фінансовий стан, звіту про зміни у чистих активах / власному капіталі і звіту про рух грошових коштів на будь-яку пов'язану з ними інформацію.
Концептуальна основа фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору	-	Інформація, яка підлягає розкриттю у примітках до фінансової звітності: <ul style="list-style-type: none"> - необхідна для розуміння користувачем фінансової звітності; - надає інформацію, яка представляє фінансову звітність у контексті суб'єкта господарювання та його операційного середовища; - зазвичай матиме чітке та наочне відношення до інформації, відображеної в основній частині фінансової звітності, до якої вона відноситься.
НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	Примітки до річної фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а	У примітках до річної фінансової звітності розкривається інформація: <ul style="list-style-type: none"> - не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному

Найменування документу	Зміст приміток до річної фінансової звітності	Структура приміток до річної фінансової звітності
	також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.	секторі; - що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності; - про зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості проведення такої оцінки; - про події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінансової звітності; - про виконання бюджету (кошторису); - про виконання бюджету щодо наданих з бюджету кредитів, взаємних розрахунків бюджетів, цінних паперів, фінансування бюджету.

Складено за: [⁵⁶⁶, с. 163, 189; ⁵⁶⁷, с. 139; ⁵⁶⁸]

Як свідчить інформація таблиці 5.19, *зміст приміток* відповідно до міжнародних та національних стандартів *розглядається як представлення додаткової деталізованої інформації до інформації, розкритої у формах фінансової звітності, що підвищує її зрозумілість та інформативність для користувачів.*

Однак, існують певні відмінності у підходах щодо структурної побудови приміток. Зокрема, за МСБОДС передбачено розкриття у примітках інформації щодо обраної облікової політики суб'єкта, методів та основ складання фінансових звітів. НП(С)БОДС 101 встановлено вимоги стосовно формування облікової політики шляхом опису принципів оцінки статей фінансової звітності та методів обліку окремих активів і зобов'язань (п. 5 розділу XI НП(С)БОДС 101). Проте, у

⁵⁶⁶ International Public Sector Accounting Standard 1, Presentation of Financial Statements. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2018. Volume 1. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf>.

⁵⁶⁷ The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2018. Volume 1. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf>.

⁵⁶⁸ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

примітках до фінансової звітності не передбачено розкриття даної інформації (п. 7 розділу XI НП(С)БОДС 101).

Також, міжнародні стандарти передбачають здійснення у примітках посилань на відповідні статті форм фінансової звітності. У національних стандартах відсутні вимоги щодо розкриття такої інформації бюджетними установами у примітках.

Примітки містять додатковий аналіз статей фінансової звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та достовірності. Примітки [569] включають 13 розділів, у яких наведено додаткову інформацію, що деталізує статті фінансових звітів, розкриття якої передбачено НП(С)БОДС.

З цією метою проаналізуємо норми НП(С)БОДС та зміст Приміток на предмет представлення в останніх інформації за об'єктами обліку відповідно до національних стандартів.

Основні положення щодо інформаційного наповнення Приміток узагальнені у додатку АН.

Користувачі фінансової звітності бюджетних установ у повній мірі можуть отримати інформацію стосовно змін вартості, сум, складу таких об'єктів бухгалтерського обліку як запаси, зобов'язання, фінансові інвестиції та витрати за їх видами, оскільки повністю врахованими є вимоги відповідних НП(С)БОДС.

У формі № 5-дс, як відображено у додатку У, не врахований значний обсяг інформації, передбачений НП(С)БОДС, що знижує рівень її достовірності та забезпечення підзвітності перед суспільством. Не врахування вимог НП(С)БОДС щодо розкриття окремої інформації у примітках до річної фінансової звітності, ймовірно обумовлює *необхідність перегляду базових положень національних стандартів* бухгалтерського обліку в державному секторі в частині обсягу додаткових даних, які повинні відображатися у фінансовій звітності.

При цьому, у Примітках (форма № 5-дс) передбачено відображення додаткової інформації за окремими об'єктами обліку, яка *не визначена вимогами НП(С)БОДС* (таблиця 5.20).

⁵⁶⁹ Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17#n15>.

Таблиця 5.20 – Додаткова інформація, яка відображена у формі № 5-дс

Об'єкт обліку	Додаткова інформація
Основні засоби	Сума зносу ОЗ, що надійшли за звітний рік
	Сума зносу ОЗ у результаті переоцінки (дооцінка +, уцінка -)
Нематеріальні активи	Сума накопиченої амортизації НА у результаті переоцінки (дооцінка +, уцінка -)
Запаси	Сума надходження запасів за рік
	Вартість запасів, що вибули за рік:
	усього
	з них витрачено на потреби установи
	Сума уцінки вартості запасів на дату балансу.
Фінансові інвестиції	Довгострокові та поточні фінансові інвестиції за рік
	Залишок довгострокових та поточних фінансових на кінець року
Біологічні активи	Первісна вартість біологічних активів, що вибули за рік
	Накопичена амортизація біологічних активів, що вибули за рік
	Вибуло за рік біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю
	Зменшення / відновлення корисності біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю

Складено за: [570, 571, 572].

Виходячи з викладеного вище та з метою забезпечення повноти та достовірності розкриття інформації у Примітках пропонуємо у *Методичних рекомендаціях щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку)* визначити джерела облікової інформації.

Такаими джерелами інформації для складання Приміток є облікові реєстри бухгалтерського обліку бюджетних установ (в тому числі ЗВО): книга «Журнал-Головна», меморіальні ордери, оборотно-сальдові відомості, книги й картки аналітичного обліку та інші (додаток 1 до Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку)).

Зокрема, як свідчать дані додатку Ф, для заповнення розділів Приміток ЗВО використовують затверджені наказом МФУ від 29.06.2017 № 604 форми карток і

⁵⁷⁰ Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

⁵⁷¹ Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.

⁵⁷² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17>.

книг аналітичного обліку. Однак, показники, що накопичуються у цих облікових регістрах є недостатніми для розкриття повної інформації у Примітках.

Викладене вище свідчить про *необхідність формування накопичувального інформаційного зрізу прозорої інформації* для заповнення Приміток бюджетними установами (в тому числі ЗВО). У зв'язку з цим, потребує удосконалення зміст та структура форм регістрів аналітичного обліку в державному секторі.

Враховуючи галузеву специфіку ЗВО складають не всі розділи форми № 5-дс, а тільки ті, які притаманні їх діяльності (таблиця 5.21).

Як свідчать дані таблиці 5.21, у формі № 5-дс, складеній ЗВО за 2018 рік, відображено показники за такими основними розділами: I. Основні засоби, II. Нематеріальні активи, III. Капітальні інвестиції, IV. Виробничі запаси, VI. Зобов'язання, VII. Дебіторська заборгованість, VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, IX. Доходи та витрати, X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей, XIII. Розшифровка позабалансових рахунків.

При цьому, у Примітках Одеського національного університету імені І.І. Мечникова за 2018 рік також відображено показники надходження, нарахування амортизації та залишку на кінець року довгострокових біологічних активів, а саме багаторічних насаджень за розділом XII. Біологічні активи.

Слід відзначити, що на відміну від інших форм фінансової звітності, у формі № 5-дс дозволено відповідно до вимог нормативно-правових актів з питань складання та подання фінансової звітності в державному секторі, за потреби, додавати нові рядки (п. 6 розділу I Порядку № 307) ^[573].

Підставою для введення нових рядків може бути ведення додаткової діяльності розпорядника бюджетних коштів з урахуванням їх галузевої специфіки, що потребує деталізації у примітках до фінансової звітності.

Однак, дані проведеного аналізу форми № 5-дс ЗВО за 2018 рік, свідчать про відсутність застосування даної практики ЗВО.

Досліджувані звіти включають в себе лише показники, передбачені типовою

⁵⁷³ 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://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

формою № 5-дс без доповнення додатковими значеннями, які б забезпечили більшу інформативність фінансової звітності ЗВО для користувачів.

Таблиця 5.21 – Структура приміток до річної фінансової звітності ЗВО за 2018 рік

Розділ приміток	Вищий навчальний заклад									
	Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	Національний університет водного господарства та природокористування	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	Харківський державний університет харчування та торгівлі	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	Херсонський національний технічний університет	Національний університет «Чернігівський колегіум» імені Т. Г. Шевченка	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича
I. Основні засоби	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
II. Нематеріальні активи	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
III. Капітальні інвестиції	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
IV. Виробничі запаси	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
V. Фінансові інвестиції	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
VI. Зобов'язання	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
VII. Дебіторська заборгованість	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
IX. Доходи та витрати	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей	+	+	+	-	+	-	+	+	+	+
XI. Будівельні контракти	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
XII. Біологічні активи	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
XIII. Розшифрування позабалансових рахунків	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Складено за даними звітів ЗВО, оприлюднених на офіційних сайтах закладів [574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583].

⁵⁷⁴ Звіт про результати фінансової діяльності за 2018 рік / Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/1fhGnN7z6cEFIMptDSrJU5k_UG2kXbjKY.

⁵⁷⁵ Річний фінансовий звіт за 2018 рік / Національний університет «Києво-Могилянська Академія». URL: https://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/786-richnyi-finansovyi-zvit-za-2018-rik.

⁵⁷⁶ Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Національний університет водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwm.edu.ua/publicna-informacija/finansi/finansovi-dokumenty>.

⁵⁷⁷ Фінансова звітність за IV квартал 2018 р. / Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_IV%20kvartal_2018.rar.

⁵⁷⁸ Звіти про використання та надходження коштів / Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. URL: <http://onu.edu.ua/pub/bank/userfiles/files/findocuments/fin-zvit2018.pdf>.

⁵⁷⁹ Бюджетні кошти. 2019 рік / Харківський державний університет харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>.

⁵⁸⁰ Фінансово-бюджетна звітність за 2018 рік / Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут" [diyalmist/](#).

⁵⁸¹ Фінансовий та бюджетний звіт 2018 р. ХНТУ / Херсонський національний університет <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/59213/352596/file/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B0%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%90%D0%9D%D0%A2%D0%A3.pdf>.

⁵⁸² Річний фінансовий звіт про діяльність НУЧК імені Т. Г. Шевченка (2018) / Національний університет «Чернігівський національний технічний університет» <https://drive.google.com/file/d/176cbVHhIjpNetdGrmUVbDppGLSwFo2vR/view?usp=sharing>.

⁵⁸³ Фінансова, бюджетна та інша звітність за 4 квартал 2018р. / Чернівецький національний університет http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=/ua/finans_inf/06/3.

Дані проведеної порівняльної характеристики структури приміток до річної фінансової звітності державних ЗЗВО та ЗВО України (рисунок 5.1), свідчать про більш *ширше представлення інформації у даній формі звітності ЗЗВО, на відміну від вітчизняних ЗВО.*

Зокрема, як видно з рисунку 5.1, найбільш об'ємними примітки до річної фінансової звітності за 2018 рік були представлені Каліфорнійським університетом, Берклі (University of California, Berkeley) (41 розділ), Національним університетом Сінгапуру (National University of Singapore) (37 розділів) та Оксфордським університетом (University of Oxford) (36 розділів).

Показники такого звіту за 2018 рік університетами заповнювалися за розділами, що додатково уточнювали інформацію наведену у фінансовій звітності, а також окремо деталізували загальні показники діяльності закладу, його облікову політику, операції з пов'язаними сторонами, пенсійні виплати та виплати працівникам тощо.

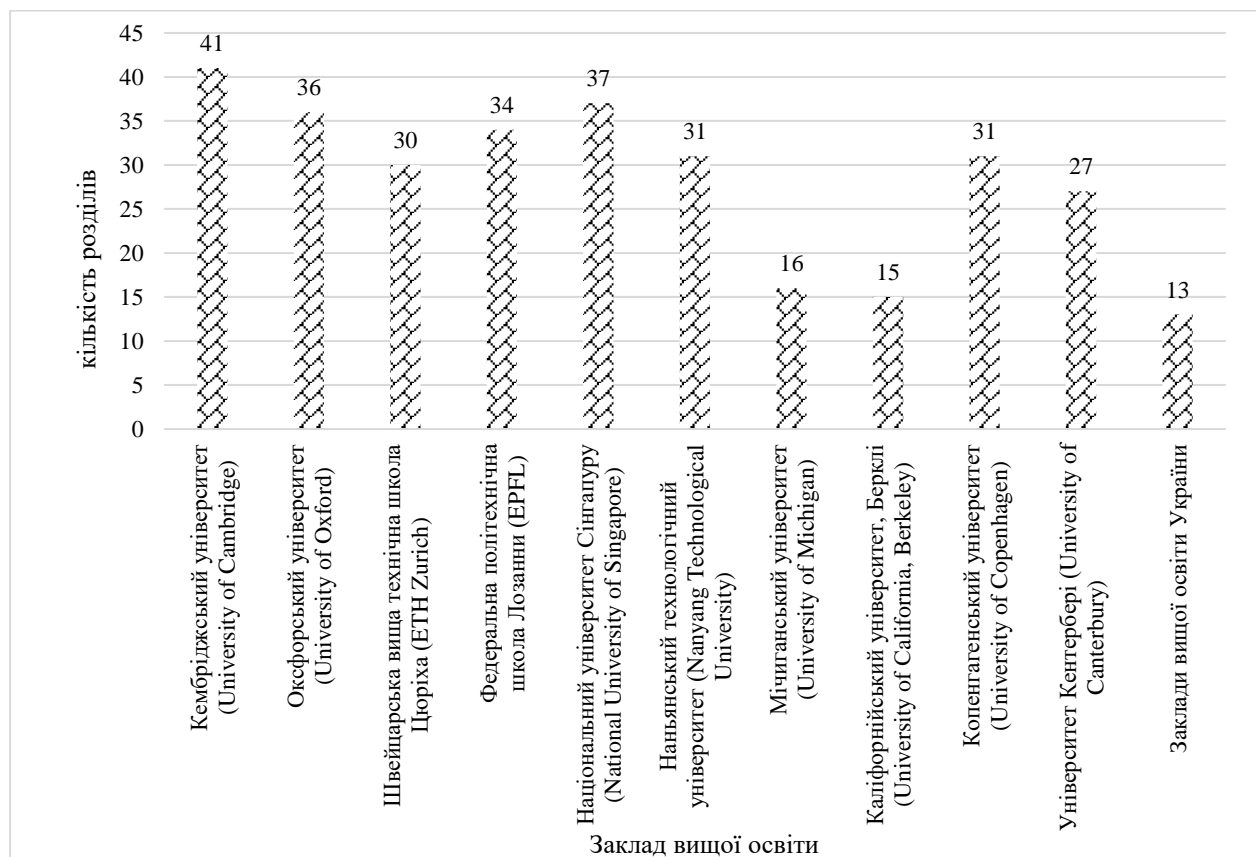


Рисунок 5.1 – Обсяг приміток до річної фінансової звітності державних ЗЗВО та вітчизняних ЗВО

Складено автором за даними звітності ЗЗВО за 2018 рік, оприлюдненої на офіційних сайтах цих закладів

З метою визначення особливостей відображення підсумкової інформації у примітках до річної фінансової звітності суб'єктів державного сектору за міжнародною практикою, проведено аналіз інформаційного наповнення приміток державних закордонних закладів вищої освіти (далі – ЗЗВО) для здійснення порівняльної характеристики з вітчизняною формою № 5-дс, що складається ЗВО України (додаток АП).

Як свідчать дані додатку АП, примітки до річної фінансової звітності ЗВО (форма № 5-дс) містять лише частину інформації, яка передбачена до розкриття міжнародною практикою. Державні ЗЗВО відображають додатково показники, притаманні їх діяльності, підходам до фінансування закладів вищої освіти та вимогам відповідних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, що діють в цій країні.

Зокрема, ЗЗВО у примітках окремо повідомляють про обсяги та види грантової підтримки від держави, третіх сторін на надання освітніх послуг та науково-дослідні роботи, сформовані ендавмент фонди та зміни їх обсягу протягом звітного періоду, схеми пенсійних виплат та зобов'язань, здійснення управління фінансовими ризиками, види фінансових інструментів, загальну інформацію щодо діяльності закладу.

Однак, ЗЗВО виокремлюють інформацію щодо облікової політики, витрат на персонал, кредиторської заборгованості та подій після дати балансу, розкриття якої також передбачене вимогами відповідних НП(С)БОДС, але є не врахованим у формі № 5-дс.

Виходячи з викладеного, *пропонуємо ЗВО доповнити форму № 5-дс такою інформацією:*

- короткий опис діяльності закладу;
- основні аспекти облікової політики;
- виплати персоналу закладу;
- події після дати балансу.

Розкриття таких даних забезпечить врахування вимог НП(С)БОДС та підвищить повноту, достовірність й зрозумілість фінансової звітності ЗВО для користувачів.

Також, ЗВО доцільним є надавати у формі № 5-дс не лише числову інформацію щодо результатів їх діяльності, але й здійснювати *текстовий опис* суттєвих подій та характеристик за звітний період.

Відображення описових даних слід здійснювати наступним чином. Вступною частиною перед розділами приміток навести основні особливості діяльності закладу та положення наказу про облікову політику, який затверджений у закладі. В подальшому, в кінці кожного розділу здійснювати пояснення та уточнення показників, що в них наведені, за якими залишаються незрозумілими зміст та характер операцій, проведених протягом звітного періоду. Наприклад, по графі 13 «інші зміни за рік» розділу I «Основні засоби» слід здійснити уточнення виду змін, які мали місце протягом року. У розділі III «Капітальні інвестиції» доцільним є розкриття інформації щодо видів здійснених інвестицій за групами об'єктів активів. У розділі IV. «Виробничі запаси» необхідно зазначити методи оцінки вибуття запасів протягом звітного року.

Розглянемо нижче порядок заповнення розділів форми № 5-дс ЗВО.

Розділі I. Основні засоби відображає інформацію про залишок основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів (далі – ІНМА) на початок року, проведені переоцінки (дооцінки +, уцінки -), рух (надходження і вибуття) основних засобів протягом року, зменшення/відновлення корисності, залишок на кінець року первісної вартості і нарахованого зносу основних засобів. Інформація наводиться у розрізі груп основних засобів за даними субрахунків рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 14 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Залишок на початок року відображається у графі:

- 3 «Залишок на початок року: первісна (переоцінена) вартість» – сума залишку на початок звітного року за субрахунками 1011, 1013-1018 рахунку 10

«Основні засоби», а також за субрахунками 1112-1113, 1118 рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

- 4 «Залишок на початок року: знос» – сума залишку на початок звітнього року за субрахунками 1411-1412 рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Для надання інформації щодо переоцінка основних засобів призначена графа:

- 5 «Переоцінка (дооцінка +, уцінка -): первісна (переоцінена) вартість» – сума проведених переоцінок (дооцінок +, уцінок-) за групами основних засобів за оборотами по дебету субрахунків рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та кредиту субрахунків 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» (в разі дооцінки), а також за оборотами по дебету субрахунків 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» та кредиту субрахунків рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

- 6 «Переоцінка (дооцінка +, уцінка -): знос» – суми скоригованого зносу основних засобів в результаті переоцінки: обороти по кредиту субрахунку 1411 «Знос основних засобів» та дебету субрахунків рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» (у результаті дооцінки); обороти по дебету субрахунку 1411 «Знос основних засобів» та кредиту субрахунків рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Вибуття (списання, реалізація, безоплатна передача) необоротних активів відображають у графі:

- 7 «Вибуття за звітний рік: первісна (переоцінена) вартість» – зменшення первісної вартості у зв'язку зі списанням об'єктів як непридатних, безоплатною передачею (внутрівідомчою), реалізацією (продажом) об'єктів, вибуття в разі крадіжки чи нестачі. Також у цій графі відображають вибуття об'єктів основних засобів у разі, якщо вони не відповідають критеріям визнання,

зазначеним у п. 1 розділу II НП(С)БОДС 121;

- 8 «Вибуття за звітний рік: накопичена амортизація» – зменшення суми накопиченої амортизації в разі вибуття необоротного активу чи його безоплатного передання ЗВО.

Надходження необоротних активів відображають у графі:

- 9 «Надійшло за рік: первісна (переоцінена) вартість» – збільшення первісної вартості у зв'язку із зарахуванням об'єктів до складу необоротних активів у разі їх придбання та безоплатного отримання за операціями внутрівідомчого передання, отримання благодійних грантів і дарунків, у зв'язку з реконструкцією, добудовою, дообладнанням;

- 10 «Надійшло за рік: знос» – збільшення суми зносу, переданого суб'єкту держсектора в разі безоплатного отримання необоротних активів від іншого суб'єкта держсектора.

Графа 11 «Зменшення/відновлення корисності» призначена для розкриття інформації щодо витрат зменшення корисності об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та ІНМА за оборотами по дебету субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» та кредиту субрахунків 1411, «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Суми зменшення корисності активу відносяться до інших витрат за обмінними операціями і повинні відображатися у відповідних рядках Звіту про фінансовий результат (форма № 2-дс). Суми відновлення корисності активів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності вносяться на підставі даних оборотів за субрахунками 1411, 1412, 1414 і включаються до складу інших доходів за обмінними операціями (субрахунок 7411 «Інші доходи за обмінними операціями») із подальшим відображенням у відповідних рядках Звіту про фінансовий результат (форма № 2-дс).

У графі 12 «Нарахована амортизація за звітний рік» наводяться суми нарахованої амортизації у звітному періоді на основні засоби (за кожною групою), відображеної на відповідних субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

Графа 13 «Інші зміни за рік: первісна (переоцінена) вартість» призначена для відображення інших змін в первісній (переоціненій) вартості основних засобів

та ІНМА (поліпшення, модернізація, реконструкція активів, переведення об'єктів операційної нерухомості до складу об'єктів інвестиційної нерухомості тощо), що не відображені в вищенаведених графах на підставі річних оборотів за відповідними субрахунками. Також у даній графі розкривають інформацію щодо ліквідаційної вартості, визначеної у звітному році [584].

У графі 14 «Інші зміни за рік: знос» відображають інші зміни суми зносу основних засобів та ІНМА.

Підсумковий залишок на кінець звітного року розкривається у графі:

- 15 «Залишок на кінець року: первісна (переоцінена) вартість» – визначається наступним чином: гр. 3 + гр. 9 – гр. 7 +/- гр. 5 +/- гр. 11 +/- гр. 13 (у розрізі всіх груп основних засобів).

- 16 «Залишок на кінець року: знос» – визначається наступним чином: гр. 4 + гр. 10 – гр. 8 +/- гр. 6 + гр. 12 +/- гр. 14.

Знос за всіма графами не визначається по рядках 020 та 100, оскільки відповідно до пункту 2 розділу IV НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [585] не підлягають амортизації земельні ділянки та музейні фонди. За цими рядками даного розділу форми № 5-дс ставиться прочерк.

Також розділ I форми № 5-дс розкриває нефінансові показники щодо строків корисного використання необоротних активів. Так, у графі 17 «Діапазон корисного використання: від» проставляють найменший строк корисного використання, визначений бюджетною установою для відповідної групи основних засобів (необоротних активів). У графі 18 «Діапазон корисного використання: до» – найбільший строк корисного використання, визначений бюджетною установою для відповідної групи основних засобів (необоротних активів).

Наразі типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведено в додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо

⁵⁸⁴ Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та перспективи подання клієнтами Казначейства звітності в електронному вигляді від 13.02.2018. Державна казначейська служба України. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/zvitnist/metodologichni-rozysnennya-problemnih-pitan-skladannya-ta-podannya/>.

⁵⁸⁵ Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

облікової політики суб'єкта державного сектора [586]. Методичними рекомендаціями ЗВО отримав право визначати інші строки корисного використання, але він має навести *відповідні обґрунтування* в розпорядчому документі про облікову політику закладу.

Джерелом інформації для заповнення граф 17 і 18 є дані графи «Строк корисного використання» Інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів, за формою затвердженою Наказом МФУ від 13.09.2016 р. № 818 [587].

Перевірку порівнянності показників цього розділу Приміток наведено у таблиці 5.22.

Розділ II. Нематеріальні активи передбачає розкриття інформації щодо руху і змін вартості (надходження, вибуття, переоцінка зменшення/відновлення корисності та інші) нематеріальних активів за їх групами.

Таблиця 5.22 – Перевірка порівнянності показників розділу I форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядки 010 – 180, графа 15	Форма № 5-дс, рядки 010 – 180, графа 3, плюс або мінус графа 5, мінус графа 7, плюс графа 9, плюс або мінус графа 13
Рядки 010-180, графа 16	Форма № 5-дс, рядки 010 – 180, графа 4, плюс або мінус графа 6, мінус графа 8, плюс графа 10, мінус або плюс графа 11, плюс графа 12, плюс або мінус графа 14
Рядок 010, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядки 1011 і 1012 графа 3
Рядок 010, графи 15 і 16	Форма № 1-дс, рядки 1011 і 1012 графа 4
Рядок 180, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядки 1001 плюс 1011 і рядки 1002 плюс 1012 графа 3 відповідно
Рядок 180, графи 15 і 16	Форма № 1-дс, рядки 1001 плюс 1011 і рядки 1002 плюс 1012 графа 4 відповідно
Сума рядків 020-170, графи 3 і 15	Форма № 1-дс, рядок 1001, графи 3 і 4
Сума рядків 020-170, графи 4 і 16	Форма № 1-дс, рядок 1002, графи 3 і 4
Рядок 180, графи 3 – 16	Форма № 5-дс, алгебраїчна сума рядків 010 – 170, графи 3 – 16 відповідно

Складено за: [588].

⁵⁸⁶ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>.

⁵⁸⁷ Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

⁵⁸⁸ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

Показники розділу відображаються на підставі оборотів по субрахунках рахунку 12 «Нематеріальні активи». У графі 12 «Нараховано амортизації у звітному році» зазначають суми нарахованої амортизації у звітному періоді на нематеріальні активи (за кожною їх групою) та відображеної на субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Перевірку порівнянності показників цього розділу Приміток наведено у таблиці 5.23.

Деталізований порядок заповнення розділу II. Нематеріальні активи форми № 5-дс наведено у таблиці АР.1 додатку АР.

Таблиця 5.23 – Перевірка порівнянності показників розділу II форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядки 200 – 260, графа 15	Форма № 5-дс, рядки 200 – 260, графа 3, плюс або мінус графа 5, мінус графа 7, плюс графа 9, плюс або мінус графа 13
Рядок 260, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядки 1021 і 1022 графа 3
Рядок 260, графи 15 і 16	Форма № 1-дс, рядки 1021 і 1022 графа 4
Рядок 260, графи 3 – 16	Форма № 5-дс, сума рядків 200 – 250, графа 3 – 16

Складено за: [589].

Розділ III. Капітальні інвестиції розкриває інформацію про суми капітальних інвестицій, тобто про витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів на початок року, вироблених за рік, і про їх залишок на кінець року. Тобто про залишки на початок і кінець року та обороти за кожним субрахунком до рахунку 13 «Капітальні інвестиції» (таблиця АР.2 додатку АР).

За даними таблиці АР.2 додатку АР, ЗВО заповнюють розділ III форми № 5-дс за такими групами капітальних інвестицій як: капітальні інвестиції в основні засоби, капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Перевірку порівнянності показників розділу III форми № 5-дс відображено у таблиці 5.24.

⁵⁸⁹ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

Таблиця 5.24 – Перевірка порівнянності показників розділу III форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядок 350, графа 3 -5	Форма №5-дс, сума рядків 300 – 340, графа 3 – 5
Рядок 350, графа 3	Форма № 1-дс, рядок 1030, графа 3
Рядок 350, графа 5	Форма № 1-дс, рядок 1030, графа 4

Складено за: [590].

Розділ IV. «Виробничі запаси» відображає інформацію про наявність та рух запасів протягом року та їхні залишки на кінець року у розрізі груп запасів, готової продукції, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших активів.

Заповнення розділу IV здійснюється на підставі даних оборотів по субрахунках рахунків 15 «Виробничі запаси», 16 «Виробництво», 18 «Інші нефінансові активи» (таблиця 5.25).

Таблиця 5.25 – Порядок заповнення розділу IV «Виробничі запаси» форми № 5-дс

Найменування показника	Код рядка	Надходження за рік <i>Обороти за звітний рік по:</i>	Вибуття		Балансова вартість на кінець року <i>Сальдо на кінець року по:</i>	Зміна вартості на дату балансу	
			усього <i>Обороти за звітний рік по:</i>	з них витрачено на потреби установи		збільшення до чистої вартості реалізації <i>Ктм 7411</i>	уцінка <i>Дтм 8411</i>
Продукти харчування	360	Дт 1511	Кт 1511	сума запасів, списаних на потреби установи	Дт 1511	Дт 1511	Кт 1511
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	370	Дт 1512	Кт 1512		Дт 1512	Дт 1512	Кт 1512
Будівельні матеріали	380	Дт 1513	Кт 1513		Дт 1513	Дт 1513	Кт 1513
Пально-мастильні матеріали	390	Дт 1514	Кт 1514		Дт 1514	Дт 1514	Кт 1514
Запасні частини	400	Дт 1515	Кт 1515		Дт 1515	Дт 1515	Кт 1515
Тара	410	Дт 1516	Кт 1516		Дт 1516	Дт 1516	Кт 1516
Сировина і матеріали	420	Дт 1517	Кт 1517		Дт 1517	Дт 1517	Кт 1517
Інші виробничі запаси	430	Дт 1518	Кт 1518		Дт 1518	Дт 1518	Кт 1518
Готова продукція	440	Дт 1811	Кт 1811		Дт 1811	Дт 1811	Кт 1811
Малоцінні та швидкозношувані предмети	450	Дт 1812	Кт 1812		Дт 1812	Дт 1812	Кт 1812
Активи для розподілу, передачі, продажу	470	Дт 1815	Кт 1815	-	Дт 1815	Дт 1815	Кт 1815
Інші нефінансові активи	480	Дт 1816	Кт 1816	сума запасів, списаних на потреби установи	Дт 1816	Дт 1816	Кт 1816

⁵⁹⁰ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

Найменування показника	Код рядка	Надходження за рік <i>Обороти за звітний рік по:</i>	Вибуття		Балансова вартість на кінець року <i>Сальдо на кінець року по:</i>	Зміна вартості на дату балансу	
			усього <i>Обороти за звітний рік по:</i>	з них витрачено на потреби установи		збільшення до чистої вартості реалізації <i>Км 7411</i>	уцінка <i>Дтм 8411</i>
Усього	500		Сума рядків 360-490				

Складено за: [591].

Згідно з даними таблиці 5.25, ЗВО не заповнюють рядки 460 та 490 розділу IV «Виробничі запаси» форми № 5-дс.

Перевірка порівнянності показників розділу IV «Виробничі запаси» форми № 5-дс відображена у таблиці 5.26.

Таблиця 5.26 – Перевірка порівнянності показників розділу IV форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядок 500, графи 3-8	Форма № 5-дс, сума рядків 360 – 490, графи 3 – 8
Рядок 500, графа 6	Форма № 1-дс, рядок 1050 плюс рядок 1060 графа 4

Складено за: [592].

Розділ V. «Фінансові інвестиції» ЗВО не заповнюється.

Розділ VI. «Зобов'язання» містить інформацію про наявність зобов'язань на початок і кінець звітного року з відображенням строків їх виконання за трьома основними групами: довгострокові (рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання»), поточні (рахунки 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками», 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги», 63 «Розрахунки за податками і зборами», 64 «Інші поточні зобов'язання», 65 «Розрахунки з оплати праці», 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками») та доходи майбутніх періодів (рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів»).

Додатково розкривається інформація за даними видами зобов'язань у розрізі строків їх погашення (до 12 місяців та більше 12 місяців).

⁵⁹¹ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/page#n24>.

⁵⁹² Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

Також, у розділі VI «Зобов'язання» форми № 5-дс у рядку 610 «Поточні» графа 5 «у т. ч. за строками до 12 місяців» відображають зобов'язання за коштами, отриманими в тимчасове розпорядження [593].

Порядок заповнення розділу VI форми № 5-дс наведено в таблиці 5.27.

Таблиця 5.27 – Порядок заповнення розділу VI «Зобов'язання» форми № 5-дс

Групи зобов'язань	Код рядка	Усього на початок року	Усього на кінець року	У тому числі за строками	
				до 12 місяців	більше 12 місяців
Довгострокові	600	Кт 6011-6016	Сальдо по субрах. 6011-6016 на кінець звітнього року		+
Поточні	610	Кт 6111-6117, 6211-6214, 6311-6313, 6411-6417, 6511-6519, 6611	Сальдо по субрах. 6111-6117, 6211-6214, 6311-6313, 6411-6417, 6511-6519, 6611 на кінець звітнього року	+	
Доходи майбутніх періодів	620	Дт 6911	Сальдо по субрах. 6911 на кінець звітнього року	+	+

Складено за: [594].

Перевірка порівнянності показників розділу VI «Зобов'язання» форми № 5-дс відображена у таблиці 5.28.

Таблиця 5.28 – Перевірка порівнянності показників розділу VI форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядок 600, графа 3	Форма № 1-дс, сума рядків 1500-1520, графа 3
Рядок 610, графа 3	Форма № 1-дс, сума рядків 1530-1575, графа 3
Рядок 620, графа 3	Форма № 1-дс, рядок 1700, графа 3
Рядок 600, графа 4	Форма № 1-дс, сума рядків 1500-1520, графа 4
Рядок 610, графа 4	Форма № 1-дс, сума рядків 1530-1575, графа 4
Рядок 620, графа 4	Форма № 1-дс, рядок 1700, графа 4

Складено за: [595].

⁵⁹³ Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та перспективи подання клієнтами Казначейства звітності в електронному вигляді від 13.02.2018. Державна казначейська служба України. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/zvitnist/metodologichni-rozysnennya-problemnih-pitan-skladannya-ta-podannya/>.

⁵⁹⁴ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/page#n24>.

Розділ VII. «Дебіторська заборгованість» розкриває інформацію щодо довгострокової (рахунок 20 «Довгострокова дебіторська заборгованість») та поточної (рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість») дебіторської заборгованості бюджетних установ за звітний період залежно від строків її погашення (до 12 місяців, від 12 до 18 місяців і від 28 до 36 місяців) (таблиця 5.29).

Таблиця 5.29 – Порядок заповнення розділу VII «Дебіторська заборгованість» форми № 5-дс

Найменування показника	Код рядка	Усього на кінець року	У тому числі за строками погашення		
			до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців
Довгострокова дебіторська заборгованість	650	Сальдо Дт субрах. 2011-2013	-	+	+
Поточна дебіторська заборгованість	660	Сальдо Дт субрах. 2110-2118	+	-	-

Складено за: [596].

Перевірка порівнянності показників розділу VII «Дебіторська заборгованість» форми № 5-дс відображена у таблиці 5.30.

Таблиця 5.30 – Перевірка порівнянності показників розділу VI форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядок 650, графа 3	Форма № 1-дс, рядок 1100, графа 4
Рядок 660, графа 3	Форма № 1-дс, сума рядків 1120-1150, графа 4

Складено за: [597].

При цьому, у додаткових рядках відображається наступна інформація:

– рядок 661 «Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості» – обороти по кредиту субрахунків 2011 2013, 2110 2118, які

⁵⁹⁵ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

⁵⁹⁶ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/page#n24>.

⁵⁹⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

відображають списання дебіторської заборгованості відповідно до чинного законодавства;

– рядок 662 «Прострочена дебіторська заборгованість» – сума заборгованості, віднесена до простроченої дебіторської заборгованості із загальної суми дебіторської заборгованості.

Розділ VIII. «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів» розкриває уточнену інформацію щодо показників, наведених у розділі II Балансу (форма № 1-дс), зокрема зазначаються залишки грошових коштів та їх еквівалентів на початок та кінець звітного року в національній та іноземних валютах. Показники даного розділу форми № 5-дс відображають інформацію не лише про обсяг готівкових коштів в національній і в іноземній валюті розпорядника бюджетних коштів, а й на яких рахунках вони перебувають – реєстраційних (субрахунок 2313), інших рахунках в Казначействі (субрахунок 2314), на поточних (субрахунок 2311), інших поточних рахунках в установах банків (субрахунок 2312) (таблиця 5.31).

Таблиця 5.31 – Порядок заповнення розділу VIII «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів» форми № 5-дс

Найменування показника	Код рядка	На початок звітного року <i>Сальдо на початок року по:</i>	На кінець звітного року <i>Сальдо на кінець року:</i>
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в:	670	Сума рядків 671-676	
касї	671	Дт 2211, 2213	Дт 2211, 2213
казначействі на реєстраційних рахунках	672	Дт 2313	Дт 2313
казначействі на інших рахунках	673	Дт 2314	Дт 2314
установах банків на поточних та інших рахунках	674	Дт 2311, 2312	Дт 2311, 2312
установах банків у тимчасовому розпорядженні	675	Дт 2315	Дт 2315
дорозі	676	Дт 2215	Дт 2215
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті, у тому числі:	680	Сума рядків 681-682	
на поточних рахунках	681	Дт 2212, 2214, 2216, 2311, 2315	Дт 2212, 2214, 2216, 2311, 2315
інші кошти в іноземній валюті	682	Дт 2312	Дт 2312

Складено за: [598].

Перевірка порівнянності показників розділу VIII «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів» форми № 5-дс відображена у таблиці 5.32.

Таблиця 5.32 – Перевірка порівнянності показників розділу VIII форми № 5-дс

Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
Рядок 670, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядок 1160, графи 3 і 4
Рядок 670, графи 3 і 4	Форма № 5-дс, алгебраїчна сума рядків 671-676, графи 3 і 4
Рядок 680, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядок 1165, графи 3 і 4
Рядок 680, графи 3 і 4	Форма № 5-дс, алгебраїчна сума рядків 681-682, графи 3 і 4

Складено за: [599].

Розділ ІХ. «Доходи та витрати» деталізує інформацію, наведену у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс). Розділом передбачено окремі рядки для відображення сум за основними видами доходів, визнаних протягом звітного періоду та інших доходів ЗВО. Стосовно витрат, даний розділ форми № 5-дс розшифровує інші види витрат бюджетних установ, що виникали за звітний період, а саме «Інші витрати за обмінними операціями» та «Інші витрати за необмінними операціями».

Порядок заповнення ІХ. «Доходи та витрати» форми № 5-дс відображений у таблиці АР.3 додатку АР.

Розділ Х. «Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей». Цей розділ розкриває інформацію про нестачі та втрати, відображені в обліку установи, зміни щодо них, які відбулися протягом звітного періоду. Інформаційним джерелом заповнення цього розділу є облікова інформація за позабалансовим субрахунком 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів» (таблиця 5.33).

⁵⁹⁸ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/page#n24>.

⁵⁹⁹ Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.12.2018 № 1074). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17>.

Таблиця 5.33 – Порядок заповнення розділу Х. «Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей» форми № 5-дс

Найменування показника	Код рядка	Сума
Недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на початок звітнього року	970	<u>Сальдо на початок року по:</u> Дт 2115 (якщо встановлено винних осіб) Дт 073 (якщо не встановлено винних осіб)
Установлено недостач та крадіжок грошових коштів і матеріальних цінностей протягом звітнього року - усього	980	Загальна сума оборотів за звітний рік по субрах 2115 та рах. 073
з них: віднесено на винних осіб	981	Дт 2115 Кт 7111
Списано недостачі в межах природного убутку	990	Дт 8013 Кт 15, 18
Списано недостачі, винні особи за якими не встановлені	1000	Кт 073
Стягнуто з винних осіб	1010	Дт 2211 Кт 2115
Списано за висновками слідчих органів	1020	Кт 073
Недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на кінець звітнього року	1030	р. 970 + р. 980 – р. 990 – р. 1000 – р. 1010 – р. 1020
у тому числі: віднесених на винних осіб	1031	<u>Сальдо на кінець року по:</u> Дт 2115
справи знаходяться у слідчих органах (винні особи не встановлені)	1032	<u>Сальдо на кінець року по:</u> <u>Дт 073</u>

Складено за: [600].

Розділ XI. «Будівельні контракти» ЗВО не заповнюється, оскільки вони не здійснюють підрядних робіт за будівельними контрактами відповідно до свого виду діяльності.

За розділом *XII. «Біологічні активи»*, як свідчать дані проаналізованої форми № 5-дс за 2018 рік досліджуваних ЗВО, розкривали інформацію про рух, наявність на початок, кінець звітнього періоду лише щодо багаторічних насаджень, які належать до групи довгострокових біологічних активів та обліковуються за первісною вартістю.

У графі 8 «Нараховано амортизації за рік» даного розділу зазначають суми нарахованої амортизації у звітному періоді на біологічні активи та відображеної на відповідних субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

Джерелами інформації для заповнення розділу є облікові реєстри за

⁶⁰⁰ Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/page#n24>.

субрахунками рахунка 17 «Біологічні активи» та додаткові аналітичні реєстри, що складаються бюджетною установою для потреб обліку.

Розділ XIII. «Розшифровка позабалансових рахунків» розкриває інформацію щодо наявності активів, які обліковуються на позабалансових рахунках на початок звітного року, кінець звітного року та їх руху (надходження, вибуття) протягом звітного року.

Для заповнення даного розділу використовують дані щодо залишків та оборотів по кожному субрахунку позабалансових рахунків класу 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів».

Таким чином, за результатами проведеного дослідження можна зробити *наступні висновки*:

- примітки до річної фінансової звітності мають вагоме значення для забезпечення прозорості та підзвітності за результати надання послуг ЗВО, оскільки містять додаткові показники, що уточнюють інформацію, наведену у фінансових звітах, а також інші дані, розкриття яких передбачено НП(С)БОДС;

- затверджена Мінфіном форма № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» для бюджетних установ (в тому числі ЗВО) має ряд недоліків. Зокрема, до них слід віднести: неврахування значної кількості вимог до розкриття інформації у примітках, визначених відповідними НП(С)БОДС; відсутність описових характеристик показників та подій, що відбулись протягом звітного періоду за результатами діяльності бюджетних установ (як передбачено у міжнародній практиці).

У зв'язку з цим, виникає необхідність *перегляду вимог національних стандартів щодо розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності*, які б забезпечували повноту та зрозумілість даних, наведених у такій формі звітності.

- існує недостатній обсяг джерел даних, необхідних для інформаційного наповнення форми № 5-дс ЗВО. Затверджені Мінфіном реєстри аналітичного обліку не можуть надати вичерпний перелік показників для відображення результатів діяльності ЗВО за звітний період у примітках. Бюджетні установи

(в тому числі ЗВО) повинні використовувати додаткові облікові реєстри, заповнюючи форму № 5-дс.

Виходячи з викладеного, а також у зв'язку з значним обсягом структурних елементів форми № 5-дс (13 розділів) пропонуємо у *Методичних рекомендаціях щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку)* відобразити джерела інформації для заповнення даної форми звітності з метою спрощення процесу її підготовки.

За результатами досліджень, проведених за розділом 5, авторами вперше запропоновано проект **Методичних рекомендаціях щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку)** (додаток АС).

ВИСНОВКИ

У науковій роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоноване інноваційне вирішення наукової та прикладної проблеми – науково-аналітичне обґрунтування концептуальних засад інформаційного забезпечення для прийняття МОН рішень у сфері державних фінансів щодо розроблення методологічно-організаційних засад запровадження закладами вищої освіти НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», гармонізованого із МСБОДС, та удосконалення методичних підходів обліку капіталу (у тому числі ендавменту), що сприятиме підвищенню якості, повноти, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності таких закладів.

Виконане дослідження дозволило сформулювати такі висновки і пропозиції теоретико-методологічного і методичного характеру.

1. Сучасна та ефективна система управління державними фінансами, яка ефективно акумулює ресурси та розподіляє їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі, не можлива без забезпечення релевантності показників фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів у цілому та МОН, зокрема. Протягом останніх років діяльність МОН спрямована на удосконалення інформаційного забезпечення через запровадження в облік і фінансову звітність підвідомчих розпорядників бюджетних коштів, у тому числі ЗВО, НП(С)БОДС, розроблених на основі МСБОДС.

2. Аналіз груп ОЗ, МНА, запасів, які властиві ЗВО, підтвердив наявність галузевих особливостей їх обліку. З метою запровадження положень нової методології бухгалтерського обліку у облік ЗВО визначені: групи ОЗ для яких можливо встановити відмінні від типових строки корисного використання; групи ОЗ та операції за якими при відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості здійснюється розрахунок справедливої вартості комісією бюджетної установи; сегменти деталізації інформації за ОЗ.

Визначені уніфіковані підходи щодо деталізації ЗВО складових групи «Інші основні засоби» ЗВО, а саме: 1) декорації та театральні костюми; 2) інформаційні стенди, дошки; 3) атрибутика університету (прапори, банера, та ін.); 4) музейна атрибутика (при наявності музею); 5) тепломережі (теплові батареї); 6) ліхтарі вуличні, залізні двері.

Доведено, що розрахунок справедливої вартості груп НМА, які були отримані безоплатно, та не мають достовірної інформації щодо первісної вартості можуть здійснювати тільки спеціалісти з оцінки майна.

Обґрунтовано необхідність встановлення строків корисного використання на об'єкти НМА, зокрема: на авторські та суміжні з ними права - не менше ніж як 2 роки; права на об'єкти промислової власності - не менше ніж як 5 років.

Запропоновано змінити методичний підхід щодо: 1) класифікації запасів за їх економічною сутністю; 2) відображення на рахунках бухгалтерського обліку з виділенням як окремого об'єкта обліку запаси, що є різними за економічною сутністю та призначенням.

Науково обґрунтовано необхідність детальної регламентації щодо застосування варіативних облікових методів, можливості їх об'єктивного відображення в первинній документації та формах звітності ЗВО.

3. Запровадження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати» вносить зміни у звичну класифікацію доходів у бухгалтерському обліку, яка історично була аналогічна класифікації доходів і витрат за бюджетним законодавством. Відтепер доходи і витрати ЗВО поділяються на обмінні/необмінні.

Змінюються підходи щодо визнання, зокрема бюджетних асигнувань, які спрямовуються на капітальні інвестиції в основні засоби, нематеріальні активи, а також авансу в рахунок оплати товарів, робіт і послуг.

Водночас визначення, що наводяться в НП(С)БОДС, не формулюють єдиної думки щодо трактування поняття доходу для бюджетних установ (в т.ч. для ЗВО). Досить проблематично сьогодні організувати облік доходів, спираючись на міжнародні стандарти, не враховуючи специфіку практичної організації та бюджетного регламентування процесів виділення бюджетних коштів на систему

освіти, навчально-наукову її складову.

Як об'єкти обліку, доходи не однозначно трактуються в міжнародних та національних облікових стандартах (хоча, задекларована методична цілісність обліку державного сектору як основна мета його модернізації). Сьогодні існують розбіжності в елементах доходів від обмінних і необмінних операцій за міжнародними і національними стандартами.

Згідно з МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти)» та МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» дохід є валовим надходженням економічних вигод *чи потенціалу корисності*, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому потенціал корисності – очікуваний результат діяльності, направленої на вирішення питань загальнодержавного значення.

На нашу думку, оптимально оцінювати зазначений параметр для вітчизняних бюджетних установ (в т.ч. для ЗВО) через результативні показники, в основі яких:

- показники затрат – сума затрачених ресурсів (цільових коштів);
- показники якості – відповідність результатів основної діяльності державним вимогам та завданням;
- показники продукту – обсяг наданих послуг (випущеної продукції);
- показники ефективності – оптимальне співвідношення показників затрат та показників продукту.

Як варіант подолання розбіжностей – доцільно розробити НП(С)БОДС окремо для доходів за обмінними та необмінними операціями.

Залишаються без належної обліково-економічної ідентифікації поняття «витрати», «видатки», «затрати», що теж ускладнює організацію аналітичного обліку витрат. В більшості, зазначені поняття розмежовують: видатки – для операцій, що фінансуються виключно з бюджету; витрати – для операцій господарсько-облікового характеру. Однак, для ЗВО можливим є використання поняття “витрати” як ідентифікація обсягів та структури ресурсів, використаних

на виконання бюджетної програми. Як фінансові показники, в пріоритеті мають бути «витрати» та методика їх обліку, що не суперечить міжнародній практиці обліку діяльності урядових структур.

Необхідність представлення за вітчизняним законодавством стейкхолдерам інформації про використання бюджетних коштів у розрізі кодів бюджетної класифікації обумовила прийняття Міністерством фінансів рекомендацій щодо відповідності кодів бюджетної класифікації субрахункам бухгалтерського обліку.

Натомість європейська практика групування інформації за доходами і витратами є дещо іншою. Порівняльний аналіз представлення у фінансовій звітності інформації про доходи і витрати державних ЗЗВО, яка оприлюднена на їх офіційних сайтах, свідчать про те, що групування здійснюється за видами діяльності, а не за обмінними і необмінними операціями як передбачено вітчизняними стандартами.

4. Різні підходи у групування інформації за бюджетним законодавством та національними стандартами мають місце і у класифікації зобов'язань. Через порівняльний аналіз групування зобов'язань ЗВО за бюджетним законодавством та національними стандартами запропоновано класифікувати зобов'язання за призначенням із виокремленням двох ознак - бюджетної і фінансової та визначено їх структуру. За бюджетним призначенням - бюджетне зобов'язання, боргове зобов'язання, гарантійне зобов'язання, довгострокове зобов'язання за енергосервісом, зобов'язання перед бюджетом, фінансове зобов'язання. За фінансовим призначенням: довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів. Аналітичне узагальнення запропонованого групування інформації дозволить забезпечити ЗВО транспарентне розкриття достовірної інформації у бюджетній та фінансовій звітності.

Удосконалено методологічні основи бухгалтерського обліку зобов'язань у розрізі аналітичного облік через систематизацію формування інформації за аналітичними рахунками окремо за довгостроковими і поточними зобов'язаннями та доходами майбутніх періодів. З цією метою запропоновано виокремити для

довгострокових і поточних зобов'язань такі складові як: предмет зобов'язання, назви контрагентів за укладеними договорами, джерело фінансування, програма (КПКВК), вид видатків (КЕКВ), спосіб отримання, строки погашення, стан простроченої кредиторської заборгованості; для доходів майбутніх періодів - предмет зобов'язання, назви контрагентів за укладеними договорами, джерело фінансування, програма (КПКВК), вид видатків (КЕКВ), спосіб отримання, термін (період) сплати платежів.

Інформацію за довгостроковими зобов'язаннями за енергосервісом запропоновано узагальнювати на субрахунку 6016 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» із виділенням аналітичного субрахунку 6016.1 «Довгострокові зобов'язання за енергосервісом».

5. Розроблена концептуальна модель запровадження ЗВО національних стандартів бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань, доходів і витрат через визначення методологічних засад застосування НП(С)БОДС з урахуванням галузевих особливостей, що дозволить імплементувати МСБОДС у практику бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Запропоновано проекти Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти та Методичних рекомендацій щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти. Науково обґрунтовано та запропоновано структуру методичних рекомендацій.

До складу Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти включено п'ять розділів: I. Загальні положення; II. Облікова політика закладів вищої освіти; III. Організація обліку окремих активів; IV. Вплив операцій з окремими активами, зобов'язаннями на формування капіталу ЗВО; V. Розкриття операцій з окремими активами, зобов'язаннями на дату звітності. Це дозволить застосовувати ЗВО нові підходи щодо визнання, оцінки/переоцінки основних засобів, нематеріальних активів та запасів у бухгалтерському обліку, визначених НП(С)БОДС (121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси» та 128 «Зобов'язання»).

До складу структура Методичних рекомендацій з обліку доходів і витрат

зкладів вищої освіти – чотири розділи: I. Загальні положення; II. Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС; III. Бухгалтерський облік доходів і витрат; IV. Розкриття інформації за доходами і витратами в примітках до фінансової звітності. Запровадження методрекомедацій дозволить узгодити підходи щодо визнання ЗВО отриманих бюджетних асигнувань за НП(С)БОДС 124 «Доходи» для здійснення капітальних фінансових інвестицій в основні засоби, нематеріальні та інші необоротні активи та методикою відображення у обліку операцій, прийнятих в контексті реалізації стратегічних документів Уряду з питань модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, до їх законодавчого урегулювання Міністерством фінансів України.

6. Встановлено, що у різних країнах світу правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється з урахуванням історичних традицій, систем адміністративно-територіального устрою, розподілу повноважень між органами влади. Вивчення практики ведення бухгалтерського обліку у країнах-членах ЄС дозволяє зробити висновок про те, що в країнах, які досліджувалися, застосовуються розпорядниками бюджетних коштів різні підходи до застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Порівнюючи з відповідними методичними та організаційними підходами вітчизняної облікової практики слід зазначити, що державне регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яким затверджуються на основі МСБОДС національні положення (стандарти) з урахуванням особливостей та потреб облікового регулювання в Україні. Прийняття МСБОДС 28 «Фінансові інструменти: подання інформації», 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», 34 «Окрема фінансова звітність», 35 «Консолідована фінансова звітність», 36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», 39 «Виплати працівникам» та 37 «Спільні угоди» на заміну МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання», 8 «Фінансова звітність про частки у

спільних підприємствах», 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії», 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації», 25 «Виплати працівникам» є передумовами перегляду чинних НП(С)БОДС.

З огляду на зазначене науково обґрунтовано необхідність удосконалення національних положень (стандартів) в контексті Стратегії 2025, з урахуванням положень актуалізованих та прийнятих нових МСБОДС. Доведено потребу щодо необхідності здійснення офіційного перекладу на українську мову повного пакету МСБОДС, проведення порівняльного аналізу національних стандартів із МСБОДС на предмет узгодженості їх положень та визначення положень міжнародних стандартів, що імплементуються в Україні. Виконання зазначених заходів сприятиме процесу модернізації системи бухгалтерського обліку для вітчизняних суб'єктів державного сектора в цілому на виконання намірів Уряду в контексті реформування системи управління державними фінансами.

7. Ретроспективний аналіз нормативно-правових актів, які приймалися на виконання стратегічних завдань Уряду щодо удосконалення методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі, дозволив зробити висновок про те, що протягом останнього десятиріччя діяльність суб'єктів державного сектору економіки України в цілому та ЗВО, зокрема, спрямована на послідовне здійснення заходів щодо підвищення якості, щодо підвищення якості, повноти та достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності ЗВО, що відповідає меті Стратегії 2025.

8. Науково обґрунтовано: дослідження бухгалтерського обліку в галузі освіти мають включати вивчення методики відображення його предмету із урахуванням особливостей галузі в контексті імплементації національних стандартів. Так як предметом бухгалтерського обліку ЗВО є діяльність, пов'язана із наданням освітніх послуг за рахунок коштів загального і спеціального фондів державного бюджету, а основними складовими предмету є активи, зобов'язання, капітал, фінансовий результат, доходи і витрати, що впливають на його формування, то саме ці об'єкти обліку формують інформаційне забезпечення задля прийняття управлінських рішень у галузі освіти. Галузева специфіка

діяльності ЗВО, що супроводжується створенням ЗВО ендавмент-фондів, обумовлює необхідність прийняття додаткових коментарів та методичних рекомендацій щодо бухгалтерському обліку капіталу (в тому числі ендавменту) та складання фінансової звітності.

9. Критичний аналіз сучасних трактувань поняття «звітність бюджетних установ» дав змогу сформулювати його з урахуванням функціональної складової звітності як бухгалтерська звітність, що розкриває повну і релевантну інформацію щодо оцінки ресурсів, капіталу та фінансових результатів бюджетної установи, а також ефективності використання бюджетних коштів за звітний період.

10. Удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності з урахуванням принципів та регуляторних правил міжнародних облікових стандартів відкриває нові можливості отримання інформації на якісному рівні. Разом з тим, особливості діяльності у галузі освіти та узагальнення облікових даних на звітну дату її суб'єктами бухгалтерського обліку зумовлюють прийняття відповідного методичного забезпечення щодо запровадження НП(С)БОДС.

11. Відображення капіталу в обліку та звітності - надзвичайно складний і важливий напрямок формування обліково-аналітичного забезпечення для ЗВО. Сьогодні надання університетам більшої незалежності і автономії від держави популяризує створення фондів цільового капіталу – ендавменту. Для суб'єктів державного сектора України це явище є достатньо новим, тому - не в повній мірі адаптованим до практичних реалій.

У науково-прикладних дослідженнях: достатньо переконливо представлено регуляторну «прогалину» в питаннях використання вітчизняними ЗВО коштів «ендавмент-фондів» (як безпечібно пріоритетного джерела розвитку освітньо-наукових проектів в діяльності міжнародної вищої школи); визначено першочергові кроки щодо активізації залучення додаткових благодійних коштів, альтернативні економічні та організаційні механізми підтримки і мотивації такої діяльності з боку ЗВО.

Відповідно Закону України «Про вищу освіту» у сфері освіти ендавмент-

фонди передбачається створювати лише на рівні вищої освіти. Чинна редакція Закону України «Про вищу освіту» регламентує стабільні фонди (ендаументи), котрі за своєю сутністю є цільовим капіталом неприбуткової *організації*, що утворюється за рахунок благодійництва. Відповідно до статуту ЗВО мають право: засновувати сталий фонд (ендаумент) та розпоряджатися доходами від його використання відповідно до умов функціонування сталого фонду, а також отримувати активи від юридичних і фізичних осіб (у тому числі як благодійну допомогу).

Крім того, для управління ендаумент-фондом потрібні компетентні фахівці, які виконуватимуть відповідні функції. Для управління ендаумент-фондами в університетах існують три основні підходи: власні органи з управління активами; треті особи (консалтингові компанії, траст-фонди, інвестиційні компанії та банки); комбінований (поєднання попередніх методів). Результати діяльності університетських ендаументів знаходяться під постійною увагою інвесторів, державних контролюючих органів та суспільства в цілому. Для забезпечення довіри до таких фондів необхідна повна прозорість фінансової діяльності.

Створений закладом вищої освіти ендаумент – фонд на початкових етапах доцільно передати у довірче управління керуючій компанії: консалтинговій або інвестиційній компанії, траст-фонду, банківській установі тощо.

Зазначимо, що капітал фонду інвестується лише у певні (чітко визначені законодавством) фінансові інструменти, що гарантує його збереження та мінімізацію інвестиційних ризиків. Крім того, керуюча компанія здійснює інформаційно-аналітичну підтримку діяльності фонду. У закордонній практиці освітня установа – власник фонду може являтися одночасно керуючою компанією, яка здійснює інвестування.

12. Недостатність обігових коштів на покриття інноваційно-інвестиційних освітньо-наукових проектів та програм ЗВО є чинником, який спрямований на пошук додаткових джерел фінансування. Світова практика доводить, що ендаумент-фонди є історично вагомим вектором результативного вирішення зазначених проблем.

Проведені дослідження підкреслюють неготовність сучасного нормативного поля щодо створення надійних «блок-захистів» для збереження та цільового використання коштів ендавмент-фондів: неоднозначність обліково-аналітичного забезпечення, відсутність пільгових податкових преференції для активізації благодійної діяльності, державна підтримка безпосередньо провідних закладів освіти в питаннях використання додаткових благодійних цільових коштів сьогодні залишаються декларативними обіцянками.

Зазначене актуалізує внесення відповідних змін до законодавчих актів з питань фінансування діяльності ЗВО, оподаткування сум цільової фінансової допомоги.

Практична реалізація ЗВО кращої міжнародної практики, наразі, не можлива без удосконалення вітчизняного законодавства.

З цією метою науково обґрунтовано необхідність удосконалення інструментарію нормативного регулювання на державному рівні господарських операцій щодо одержання, утримання та використання ендавменту вітчизняними ЗВО через внесення змін до: Закону України «Про вищу освіту» - щодо надання права вищим навчальним закладам утворювати різні типи і види ендавмент-фондів; Податкового й Бюджетного Кодексів – в частині надання зовнішнім донорам податкових преференцій, державних пільг.

13. Поглиблене дослідження НП(С)БОДС 124 «Доходи» засвідчило, що потребує удосконалення внутрішнє регламентування системи організації обліку операцій, що фінансуються за рахунок пасивних доходів: облікові підходи відображення акумульованої суми відсотків за результатами розміщення «ендавмент-фондів» ідентифіковано за ознаками цільових надходжень, відтак – облік операційних доходів здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи».

14. Доведено необхідність удосконалення нормативного регламентування варіативності використання певної частини процентів за депозитом на поповнення основної суми ендавменту на основі синергетичної системи організації бухгалтерського обліку ЗВО через застосування аналітичних

субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку. Це уможливить попередженню втрат у наслідок дисконтування, сприятиме збільшенню початкової суми коштів ендавменту.

З метою системного моніторингу обліково-аналітичного забезпечення логістики залучених цільових коштів запропоновано результати таких господарських операцій відображати у реформованій фінансовій звітності закладу освіти в розрізі двох варіантів управління ендавмент-фондом, а саме: бенефіціар – ЗВО управляє коштами ендавмент-фонду власними силами та/або бенефіціар – ЗВО передає кошти ендавмент-фонду для управління управляючій компанії (професійній фінансовій установі).

15. Аналіз класифікації груп капіталу, проведений на основі щорічних та фінансових звітів 10-ти ЗВО, що визнані найкращими закладами в межах своєї країни відповідно до оцінки «QS World University Rankings 2018/19», яка проводилася британським рейтинговим агентством «Quacquarelli Symonds», зокрема: Кембріджський університет (University of Cambridge) та Оксфордський університет (University of Oxford) (Великобританія), Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich) та Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL) (Швейцарія), Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore) і Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University) (Сінгапур), Мічиганський університет (University of Michigan) й Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley) (Сполучені Штати Америки), Копенгагенський університет (University of Copenhagen) (Данія), а також Університет Кентербері (University of Canterbury) (Нова Зеландія) дозволив зробити висновок, що в межах кожної країни спостерігаються різні підходи до класифікації груп капіталу у ЗВО. Спільним для досліджуваних ЗВО є: створення з сум ендавменту резервів на різні цілі (навчальні, науково-дослідні, переоцінки активів тощо); активне залучення коштів від грантів й дарунків як державних, так і приватних.

16. Галузь освіти має яскраво виражену специфіку, яка зумовлена характерними особливостями діяльності ЗВО, зокрема створення ендавмент-фондів, що впливають на систему бухгалтерського обліку. Обґрунтована

необхідність виокремлення на етапі балансового узагальнення ЗВО інформації про операції ендавмент-фонду. Удосконалення методичних підходів до обліку капіталу (в тому числі, ендавменту) запропоновано здійснювати на основі деталізації інформації на рахунках, призначених для обліку складових власного капіталу: 51 «Внесений капітал», 52 «Капітал у підприємствах», 53 «Капітал у дооцінках», 54 «Цільове фінансування», 55 «Фінансовий результат». *Облік внесеного капіталу*, який віднесено до ендавмент-фонду, необхідно здійснювати на аналітичному рахунку 5111.Е за такими параметрами: реквізити контрагента; характеристика цільового фінансування; об'єкт обліку; вид активу; первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання. *Облік капіталу у дооцінках*, об'єктів необоротних активів, які включені до ендавмент-фонду, необхідно здійснювати на аналітичних рахунках 5311.Е та 5312.Е за такими параметрами: реквізити контрагента; об'єкт обліку; вид активу; результат переоцінки; сума переоцінки; сума первісної вартості; сума нарахованого зносу; первісна (переоцінена) вартість; переоцінена сума зносу. *Обліку капіталу у підприємства*, які включені до ендавмент-фонду, необхідно здійснювати на аналітичних рахунках 5211.Е; 5212.Е та 5213.Е за такими параметрами: реквізити контрагента; вид акцій, часток (паїв); первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання. *Облік фінансового результату*, отриманого в результаті операцій, пов'язаних з ендавмент-фондом, необхідно здійснювати на аналітичних рахунках 5511.Е та 5512.Е за такими параметрами: реквізити контрагента; вид акцій, часток (паїв); первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання. Це сприятиме розвитку теоретичних і практичних засад впровадження обліку капіталу (в тому числі, ендавменту).

17. Визначено порядок оформлення облікових та аналітичних регістрів для обліку капіталу (в тому числі ендавменту) та фінансового результату ЗВО. Запропоновано для обліку капіталу (в тому числі, ендавмент-фонду) та фінансового результату діяльності ЗВО відкривати в обліковій системі освітнього закладу меморіальний ордер № 17. Систематизовано регістри обліку: до рахунку 51 «Внесений капітал» (меморіальні ордери № 9, 14, 17), до рахунку 53 «Капітал у дооцінках» (меморіальні ордери № 9, 17), до рахунку 52 «Капітал у підприємствах» (меморіальні ордери № 4, 6, 14, 17 залежно від умов договору), до

рахунку 54 «Цільове фінансування» (меморіальні ордери № 2, 17), до рахунку 55 «Фінансовий результат» (меморіальні ордери № 4, 9, 13, 17).

18. Результати ретроспективного аналізу нормативно-правового забезпечення методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі (зокрема, щодо розкриття інформації у формах реформованої фінансової звітності) дозволяють констатувати корисність облікової інформації за: критеріями об'єктивності та їх уніфікованості з міжнародною обліковою практикою – МСБОДС; основними методологічним підходами оцінки активів, зобов'язань та власного капіталу ЗВО.

Підтверджено позитивні якісні інформаційні зміни, регламентовані реформованими підходами до звітування відповідно до НП(С)БОДС 101 в складі таких звітних форм: Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіт про власний капітал (форма № 4-дс), Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5-дс). Водночас для удосконалення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень доведено необхідність удосконалення методичних аспектів розкриття інформації у формі № 5-дс.

19. Покрокова імплементація організаційних та методичних підходів підготовки фінансової звітності, застосування як елементу внутрішнього контролю системної перевірки узгодженості показників звітних форм (з використанням чинних Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору), оцінка наближення показників фінансової і бюджетної звітності визначають важливість як проведених етапів дослідження, так і потреби в їх послідовному продовженні з урахуванням результатів реформування вітчизняної освіти у євро інтеграційний простір, глобалізацію освітніх програм, а відповідно – розвитку альтернативних джерел доходів ЗВО, що за загальною оцінкою впливає на еволюцію об'єктів обліку розпорядників бюджетних коштів.

Задля визначення особливостей розкриття інформації ЗВО щодо руху коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності

узагальнено деталізацію показників Звіту про рух грошових коштів на предмет: відповідності облікових даних, які оприлюднюються в таких звітах в розрізі характерних для закладів напрямків господарської діяльності, очікуваним результатам; відображення цільових напрямків руху грошових коштів у внутрішніх установчих регламентах закладу. З метою удосконалення інформаційного обліково-аналітичного забезпечення формування статей капіталу ЗВО застосовано процедури структурно-динамічного аналізу за статтями Звіту про власний капітал, що фактично є деталізацією першого розділу пасиву Балансу, оскільки він розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

20. Актуальним завданням в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі є дослідження світової практики, зокрема представлення інформації освітніми закладами у фінансовій звітності. З метою вивчення міжнародних підходів до структури форм фінансової звітності проведено порівняльний аналіз розкриття інформації у формах фінансової звітності ЗЗВО (Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETHZurich) та вітчизняного ЗВО (Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»).

Форма балансу досліджуваного ЗЗВО передбачає можливість доповнення інформації (що за рішення керівника є суттєвою інформацією щодо діяльності закладу за звітний період) за допомогою введення додаткових рядків, включаючи посилання на відповідні розділи приміток до річної фінансової звітності, в яких розкриваються деталізовані дані за об'єктами обліку. При цьому, проаналізована форма приміток до річної фінансової звітності досліджуваного ЗЗВО містить описові характеристики подій, що призвели до зміни тієї чи іншої статті фінансової звітності. У вітчизняній практиці (форма № 1-дс, форма № 5-дс) не передбачено аналогічних підходів.

21. Встановлено, що методика формування показників Звіту про власний капітал у цілому відповідає міжнародній практиці обліку власного капіталу органів державного сектора. Разом з тим, на сьогодні існують методологічні прогалини з огляду на врахування практичного розвитку як фінансово-

економічної державної підтримки ЗВО, так і, безпосередньо, еволюції освітньо-наукових комунікацій вітчизняних закладів освіти, їх розкриття в звітних формах.

За узагальненнями досліджень в розрізі етапів запровадження реформованої фінансової звітності на прикладі ЗВО виокремлено неузгодженості регламентованої НП(С)БОДС 101 методики з діючою практикою відображення закладами господарських операцій, покладених в основу підготовки фінансової звітності, зокрема – Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс) та Звіту про власний капітал (форма № 4-дс).

22. Вагоме значення для забезпечення прозорості та підзвітності за результати надання послуг ЗВО мають примітки до річної фінансової звітності, оскільки містять додаткові показники, які уточнюють інформацію, наведену у фінансових звітах, а також інші дані, розкриття яких передбачено НП(С)БОДС.

Аналіз опублікованої на офіційних сайтах ЗВО, зокрема: Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», Національного університету «Києво-Могилянська Академія», Національного університету водного господарства та природокористування, Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара, Одеського національного університету імені І.І. Мечнікова, Харківського державного університету харчування та торгівлі, Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут», Херсонського національного технічного університету, Чернігівського національного педагогічного університету імені Т.Г. Шевченка та Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, річної фінансової звітності та приміток до неї дозволив зробити висновок проте, що у примітках не розкрито інформацію, яка визначена відповідними НП(С)БОДС. Узагальнено вимоги щодо розкриття інформації у примітках, яка визначена відповідними НП(С)БОДС. Відсутність у формі № 5-дс відповідних показників свідчить про необхідність їх узгодження з вимогами національних стандартів в питаннях розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

23. Розроблено концептуальну модель обліку капіталу ЗВО та формування фінансової звітності в контексті запровадження національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектора шляхом визначення методологічних засад їх застосування з урахуванням галузевих особливостей діяльності таких закладів, що уможливить імплементацію МСБОДС у практику бухгалтерського обліку бюджетних установ. Запропоновано проект Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти, що забезпечить урегулювання проблемних питань бухгалтерського обліку ЗВО та проект Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку).

До Методики бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти включено три розділи, а саме: I. Загальні положення; II. Організація обліку капіталу ЗВО; III. Методичні підходи обліку статей капіталу ЗВО. Це дозволить закладам застосовувати нові підходи щодо визнання та оцінки видів капіталу (в тому числі ендавменту), регламентовані національними стандартами, планом рахунків та іншими нормативними документами, які регулюють питання бухгалтерського обліку в державному секторі.

До Методичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) запропоновано включити чотири розділи, а саме: I. Загальні положення; II. Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації; III. Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності; IV. Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності. Запровадження методичних рекомендацій дозволить забезпечити розкриття інформації у фінансової звітності відповідно до вимог НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», мінімізувавши при цьому ризики некоректного розкриття закладами інформації у складі фінансової звітності та поліпшити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень МОН.

24. Доведено необхідність перегляду *вимог національних стандартів щодо розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності*, які б забезпечували повноту та зрозумілість даних, наведених у такій формі звітності. Результати досліджень повноти представлення у Примітках інформації відповідно

до НП(С)БОДС свідчать про те, що у формі не врахований значний обсяг інформації.

Світова практика свідчить про більш ширше представлення інформації у формі звітності ЗЗВО, на відміну від вітчизняних ЗВО, що підтверджується результатами порівняльної характеристики структури Приміток до річної фінансової звітності. Державні ЗЗВО додатково розкривають у примітках до річної фінансової звітності інформацію стосовно облікової політики закладу, витрат на оплату праці персоналу, подій після дати звітності.

25. Набули подальшого розвитку питання декомпозиції бухгалтерського обліку пасивних доходів на умовах забезпечення їх договірної та інституційної форми існування: в періоді виявлення (ідентифікації) такі доходи (відсотки) трансформуються в бухгалтерському обліку з фінансових доходів в цільові кошти. Зазначене дозволяє: застосовувати принципи обліку раціонального списання цільових коштів на рахунки доходів, об'єктивне відображення кінцевих фінансових результатів здійснення діяльності, що має відповідне фінансування; вимагає розгляду необхідності внесення відповідних змін та уточнень до типової форми № 5-дс в частині доповнення короткого опису діяльності закладу, інформацією щодо прийнятої облікової політики, основних видів виплат персоналу та характеристики подій після дати балансу.

26. Доведено необхідність формування накопичувального інформаційного зрізу прозорої інформації для забезпечення представлення інформації ЗВО у Примітках. Це потребує удосконалення змісту та структури форм реєстрів аналітичного обліку в державному секторі.

27. З метою підвищення прозорості та інформативності фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів (в т.ч., ЗВО) для цілей прийняття управлінських рішень запропоновано переглянути законодавчі вимоги щодо наповнення форм фінансової звітності із урахуванням кращої світової практики в питаннях забезпечення можливості надання додаткових описових роз'яснень до показників форм фінансової звітності.

Водночас, сучасні вимоги стосовно необхідності оприлюднення головними

розпорядниками бюджетних коштів інформації про виконання бюджетних програм із зазначенням результатів досягнення цілей бюджетної політики у відповідній сфері діяльності, запровадження середньострокового бюджетного планування, орієнтованого на результат, висувають нові виклики в інформаційному забезпеченні. У цьому контексті необхідним є подальше визначення взаємозв'язку показників фінансової і бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів (в тому числі, ЗВО) із урахуванням оновлених потреб користувачів у представленні інформації за результатами надання послуг в звітному періоді.

З метою вирішення цього завдання науково обґрунтовано необхідність розроблення концептуальних підходів інтеграції фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, що уможливить забезпечення більш повного розкриття інформації фінансової звітності як вихідних даних для прийняття рішень щодо управління бюджетними витратами в контексті імплементації МСБОДС до національних стандартів.

Удосконалення підходів щодо розкриття інформації дозволить забезпечити поінформованість громадян і бізнесу в діях влади, посилити контроль за витрачанням бюджетних коштів, підвищити прозорість та відкритість бюджетного процесу, зниження інвестиційних ризиків.

Окреслені висновки та пропозиції, що становлять наукову новизну прикладного дослідження, за результатами їх реалізації є дієвими інструментами покращення ефективності імплементації реформованої фінансової звітності суб'єктів державного сектора на прикладі вітчизняних ЗВО.

Запропоновані напрямки удосконалення методики обліку та формування фінансової звітності дозволять раціонально досягти оптимального рівня об'єктивності обліково-аналітичного забезпечення використання фінансових ресурсів, їх впливу на формування капіталу ЗВО. Серед найбільш вагомих очікуваних результатів – формування надійного інформаційного забезпечення для ефективного адміністрування освітньо-наукової діяльності в Україні.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Annual Financial Report 2016-17. University of California, Berkeley.
URL: https://controller.berkeley.edu/sites/default/files/2016-17_financial.pdf.
2. Annual Financial Report 2017-18 / University of California, Berkeley.
URL: https://controller.berkeley.edu/sites/default/files/2017-18_financial.pdf.
3. Annual report 2017. Eidgenössische Technische Hochschule (ETH) Zurich.
URL: https://www.ethz.ch/content/dam/ethz/main/eth-zurich/Informationsmaterial/GB17/01_ETH_GB17_EN_low.pdf.
4. Annual report 2017. University of Canterbury. URL: <https://www.canterbury.ac.nz/media/documents/annual-reports/Annual-Report-2017-Full.pdf>.
5. Annual report 2017. University of Copenhagen. URL: https://velkommen.ku.dk/tal-og-fakta/aarsrapport/Annual_Report_2017.pdf
6. Annual report 2018 / Eidgenössische Technische Hochschule (ETH) Zurich. URL: https://www.ethz.ch/content/dam/ethz/main/eth-zurich/Informationsmaterial/GB18/ETH_GB18_EN_low.pdf.
7. Annual report 2018 / University of Canterbury. URL: <https://www.canterbury.ac.nz/media/documents/annual-reports/Annual-Report-2018-Full.pdf>.
8. Annual report 2018 / University of Copenhagen. URL: https://om.ku.dk/tal-og-fakta/aarsrapport/Annual_Report_2018.pdf.
9. Annual Reports of the Council and the General Board for the academical year 2016–17 Reports and Financial Statements for the year ended 31 July 2017. University of Cambridge. URL: http://www.admin.cam.ac.uk/reporter/2017-18/weekly/6489/6489_AnnualReports_and_FinancialStatements_2016-17.pdf.
10. Asset-Based Approach. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki>.
11. Cardarella T. Endowment Management: New and Proven Strategies. University Business. 2006. URL:

<https://www.universitybusiness.com/article/endowment-management-new-and-proven-strategies>.

12. Chumakova, I., Sushko, N. Provision of the information support of the risk management system for the educational services' financing within the state order. *International Journal on Governmental Financial Management (IJGFM)*. Volume XVIII, number 2, 2018. p. 1-11. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2018/11/XVIII-2.pdf>.

13. Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards 2013/S 107-182395. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPASAS-study-final-PwC-report.pdf>. C. 90-95.

14. Complete Financial Statements 2018 / University of Michigan. URL: <https://2018.annualreport.umich.edu/wp-content/uploads/sites/56/2018/12/FY18-Complete-Financial-Statements.pdf>.

15. Consolidated financial statements 2018 / École polytechnique fédérale de Lausanne (EPFL). URL: <https://rapport-annuel.epfl.ch/en/2018/page/financial-statements/>.

16. Consolidated Financial Statements for the year ended June 30, 2017 with report of independent auditors. University of Michigan. URL: <http://www.finance.umich.edu/sites/default/files/2017-10/2017%20Audited%20Financial%20Statements.pdf>.

17. Facts About College and University Endowments. URL: <https://www.acenet.edu/news-room/Documents/Facts-About-College-and-University-Endowments.pdf>.

18. Financial Statements 2016/17. University of Oxford. URL: https://www.ox.ac.uk/sites/files/oxford/field/field_document/University%20Financial%20Statements%202016-2017.pdf.

19. Financial Statements 2017/18 / University of Oxford. URL: https://www.ox.ac.uk/sites/files/oxford/field/field_document/University%20of%20Oxfo

rd%2C%20Financial%20Statements%202017-2018.pdf.

20. Full Financial Statements for the financial year ended 31 March 2018. National University of Singapore and its subsidiaries / National University of Singapore. URL: <http://www.nus.edu.sg/annualreport/pdf/nus-financialreport-2018.pdf>.

21. Full Financial Statements for the financial year ended 31 March 2017. National University of Singapore and its subsidiaries. National University of Singapore. URL: <http://www.nus.edu.sg/annualreport/pdf/nus-financialreport-2017.pdf?20171006>.

22. Iefymenko T., Lovinska L. Experience and Issues o6 IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. 2017. Vol. XVII. № 1. p. 60-69. URL: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2017/06/4.pdf>.

23. Iefymenko T., Lovinska L. The Experience and Issues o6 IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations. *International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM)*. 2017. Vol. XVII. № 1. URL: <http://www.icgfm.org/journal/2017/vol1/4>.

24. International Public Sector Accounting Standard 1, Presentation of Financial Statements. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2018. Volume 1. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf>.

25. International Public Sector Accounting Standard 35, Consolidated Financial Statements. International Public Sector Accounting Standards Board. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-IPSAS-35-Consolidated-Financial-Statements.pdf>.

26. Panorama 017. Consolidated Financial Statement. École polytechnique fédérale de Lausanne (EPFL). URL: https://issuu.com/epfl-flash/docs/epfl_financier_17_en_web.

27. QS World University Rankings 2017/18. URL: <https://www.topuniversities.com/university-rankings/world-university-rankings/2018>.

28. QS World University Rankings 2018/19. URL: <https://www.topuniversities.com/university-rankings/world-university-rankings/2019>.
29. Ranga M., Etzkowitz H. Triple Helix Systems: An Analytical Framework for Innovation Policy and Practice in the Knowledge Society Industry and Higher Education Special Issue “Innovation policy as a concept for developing economies: renewed perspectives on the Triple Helix system”. 2013. №27 (4). P.237-262.
30. Reports and Financial Statements 2018 / University of Cambridge. URL: https://www.cam.ac.uk/system/files/uoc_annual_report_2018.pdf.
31. The arc of excellence. Annual report 2018 / Nanyang Technological University. URL: <http://www.ntu.edu.sg/AboutNTU/UniversityPublications/Documents/NTUAR2018.pdf>.
32. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2018. Vol. I. p. 18-154. URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.
33. The next wave. Annual report 2017. Nanyang Technological University. URL: http://www3.ntu.edu.sg/CorpComms2/AnnualReport/2017/files/downloads/NTU%20AR%202017_v8_HR.pdf.
34. Towards a new era in government accounting and reporting. Pricewaterhouse Coopers (PwC). July 2015. 48 p. URL: <https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/towards-new-era-in-govt-accounting-reporting.pdf/>.
35. Ukraine. Systematic country diagnostic. Toward sustainable recovery and shared prosperity. World Bank Group. 2017. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/268021494851394908/pdf/Ukraine-SCD-Document-April28-2017-05102017.pdf>.
36. Understanding College and University Endowments. American Council on Education, Understanding College and University Endowments. 2014. 12 p. URL:

<https://www.acenet.edu/news-room/Documents/Understanding-Endowments-White-Paper.pdf>.

37. Абанкина Т. В. Целевой капитал образовательного учреждения URL: http://www.resobr.ru/materials/370/5079/?sphrase_id=14081.

38. Автономія та врядування у вищій освіті : зб. наук. пр. / О. П. Воробйова, К. О. Жданова, І. Б. Зарубінська та ін.; за ред. С. А. Калашнікової, В. І. Лугового, Ж. В. Таланової. Київ, 2014. 236 с.

39. Аганесян Г. Г. Совершенствование системы привлечения и использования целевого капитала (эндаументов) некоммерческих организаций социальной сферы : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. Наук : 08.00.05. Москва, 2011. 28 с.

40. Агафонова М. Ю., Азрилиян А. Н., Азрилиян О. М. и др. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. Москва: Институт новой экономики, 1999. 574 с. URL: <https://www.booksite.ru/localtxt/bol/sho/buh/gal/ter/ski/slo/var/index.htm>.

41. Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст. За ред. Т. І. Єфименко: ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. 496 с.

42. Алексеєнко Л. М., Олексієнко В. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський). Тернопіль : Астон, 2003. 672 с.

43. Алексеева А. В., Гвасалия Д. С. Соціальна спрямованість бюджету. URL: <http://intkonf.org/alekseeva-av-gvasaliya-ds-sotsialna-spryamovanist-byudzhetu/>.

44. Амбарчян В. С. Вдосконалення структури звітності ВНЗ України за умов дерегуляції та децентралізації влади. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2015. № 3. С. 3-11.

45. Андриенко В. Н., Лысенко Ю. Г. Концептуальная модель реинжиниринга бизнес-процессов ВУЗа. *Вісник Донецького університету. Серія В*. 2000. № 2. С. 182–188.

46. Артеменко Н. В. Напрямки реформування бюджетного обліку. Міжнародна наукова конференція MicroCAD. Секція №16. Сучасні технології в економіці та менеджменті. 2012. URL: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/MicroCAD/2012/S16/НАПРЯМКИ РЕФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ.pdf>.
47. Артус М. М., Хижа Н. М. Бюджетна система України: навч. посіб. Київ: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. 140 с.
48. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
49. Белов О. Ендавмент як нова форма забезпечення стабільності фінансування наукових досліджень в Україні. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. № 4. С. 50–62.
50. Білінець М. Ю. Ендавмент-фонд як альтернативне джерело фінансування вищої освіти. *Бізнес Інформ*. 2015. №3. С. 35–39.
51. Бондар М. І. Бухгалтерська та фінансова звітність. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 43–44.
52. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
53. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. Київ: ДННУ “Акад. фін. управ ління”, 2013. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. 2013. 568 с.
54. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. / за заг. ред. М. В. Кужельного. Київ: Аграрна наука, 2009. Ч. 3 : Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України. Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В., Куценко О. П. 2009. 328 с.

55. Бюджетний кодекс України: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI.
URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
56. Бюджетні кошти. 2018 рік. Харківський державний університет харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>.
57. Бюджетні кошти. 2019 рік / Харківський державний університет харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>.
58. Валовий внутрішній продукт за 2017 рік. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/vvp/vvp_kv/XLS/vvpf_kv2017xl_u.zi р.
59. Вацик Н. І. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 2 (27). С.184–188.
60. Вацик Н. І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти : автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня к-та екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.
61. Вдовенко Л. О., Сушко Н. М., Фаюра Н. Д. Фінанси: Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 152 с.
62. Волосова Н., Стеблюк Н. До питання визначення вартості освітніх послуг та формування ефективної цінової політики у державних вищих навчальних закладах. *Економічний аналіз*. 2011. № 8. С. 258–261.
63. Воробйова О.П. Особливості функціонування ендавменту у галузі вищої освіти. *Вісник Черкаського університету*. 2018. № 5. С. 35-40.
64. Гізатуліна Л.В., Шамрай Г. М. Доходи суб'єктів державного сектору: нормативно-правове регулювання. *Наукові праці НДФІ*. 2016. № 4 (77). С. 94–101.
65. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах

бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), – стандарти 1-18.
URL: https://www.iaasb.org/system/files/downloads/translation_db_file_15.pdf.

66. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посіб. Київ: Лібра, 2001. 840 с.

67. Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки) / за ред. Т. І. Єфименко ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 496 с.

68. Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В. Облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. Київ : КНЕУ. 2006. 480 с.

69. Дмитришин М. В. Ендавмент вищого навчального закладу. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2015. Вип. 11 (1). С. 64-73.

70. Дмитришин М. В. Ендавменти у вищих навчальних закладах: проблеми та перспективи. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 34 (1). С. 233-241.

71. Дорошенко О. О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 2. С. 50–54.

72. Дорошенко О. О. Трансформація структури балансу бюджетних установ у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. № 88. С. 272-279.

73. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1. Редкол.: С.В. Мочерний та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

74. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. Київ: ДННУ «Акад. фін. Управління», 2015. 400 с.

75. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник.. Київ: Знання, 2007. 1072 с. URL: <http://cyclop.com.ua/content/view/1497/1/>.

76. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік : Міжнародний банк реконструкції та розвитку / Світовий банк. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/reports/UA-May16-PFM-PR-Public-UA.pdf>.

77. Звіт про результати фінансової діяльності за 2017 рік. Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/11Ewyp7jbb-6EdT3hX_Hm9dpNNGgMx3yf.

78. Звіт про результати фінансової діяльності за 2018 рік / Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана». URL: https://drive.google.com/drive/folders/1fhGnN7z6cEFIMptDSrJU5k_UG2kXbjKY.

79. Звіти про використання та надходження коштів / Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. URL: <http://onu.edu.ua/pub/bank/userfiles/files/findocuments/fin-zvit2018.pdf>.

80. Іванова Н. Ю., Волкотруб А. В. Ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Наукові записки НаУКМА*. 2011. Т. 120 : Економічні науки. С. 107–110. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3622/Ivanova_Tsinoutvorennia_na_rynku_osvitnikh_posluh.pdf?sequence=3&isAllowed=y.

81. Інноваційна Україна 2020 : національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця та ін. ; НАН України. Київ, 2015. 336 с. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2015/07/%D0%86%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B0-%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B0-2020++.pdf>.

82. Калюга Є. В. Передумови реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України. *Економічний аналіз*. 2015. № 2. Том 21. С. 18-26. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/945/655>.

83. Калюга Є. В. Підходи до класифікації рахунків бухгалтерського обліку: історичний аспект. *Економічні науки*. Серія : Облік і фінанси. 2014. Вип.

11 (2). С. 131-143. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11%282%29__21.

84. Канцуров О. О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія. Київ: ННЦ "Ін-т аграр. економіки", 2014. 378 с.

85. Канцуров О. О. Вплив інституціональної теорії на формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор*. 2014. № 8. С. 27-32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2014_8_7.

86. Кемарська Л. Г. Трансформація фінансової звітності суб'єктів державного сектору. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. № 17. С. 158-163.

87. Консолідований звіт МОН за 2017 рік. Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

88. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

89. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

90. Костриченко В. М., Красовська Ю.В. Методичні особливості формування цін на платні послуги вищих навчальних закладів. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 525-530. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/86.pdf.

91. Кочин В. Поняття та ознаки ендавменту. *Університетські наукові записки*. 2018. № 67-68. С. 34-43.

92. Кравченко О. В. Зобов'язання бюджетних установ: теоретичні та облікові аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2014. Вип. 5. Ч. 6. С. 140–144.

93. Кузнецова С. А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 35 с.

94. Кучеренко С. Ю. Ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Економічний вісник університету*. 2011. № 17/1. С. 26–29. URL:

<https://cyberleninka.ru/article/v/tsinoutvorennya-na-rinku-osvitnih-poslug>.

95. Лебеда Т. Б. Вплив освіти на економічну динаміку в Україні. *Економіка і прогнозування*. 2014. № 4. С. 110-121.

96. Левицька С. О. Етапи на напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Сер.: Економіка. 2009. Вип. 11. С. 80-89.

97. Левицька С. О., Харчук Ю. Ю. Фінансування діяльності вітчизняних державних вищих навчальних закладів в умовах сталого національного розвитку. *Нова педагогічна думка*. 2013. № 1. С. 7–11.

98. Левицька С., Кошка К. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2009. № 3 (47). С. 379-387.

99. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник. Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т «Львівська політехніка». 3-е вид., доп. і перероб. Львів : Інтелект-Захід, 2008. 1120 с.

100. Литвин І. В. Ендавмент як інструмент благодійної діяльності: практика правового регулювання у Сполучених Штатах Америки та Російській Федерації. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2014. № 3. С. 58-64. URL: <http://www.chasopysnapu.gp.gov.ua/chasopys/ua/pdf/3-2015/litvin.pdf>.

101. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. *Фінанси України*. 2016. № 1. С. 99-115.

102. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. Монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

103. Ловінська Л. Г. Проблемні питання запровадження МСБОДС: метод нарахування. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту*:

зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 17 листоп. 2017 р. Київ: КНЕУ, 2017. С. 133–135. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/23383/133-135.pdf;jsessionid=85A35A294FC9088664CFD6644F97BB1B?sequence=1>.

104. Ловінська Л. Г., Гізатуліна Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору. *Фінанси України*. 2012. № 6. С. 76–67.

105. Ловінська Л. Г., Левицька С. О., Осадча О. О. Ендаумент в діяльності вітчизняних закладів вищої освіти: практика застосування та облік. *Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3 (89). С. 119-128.

106. Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 84–100.

107. Ловінська Л. Г., Чуркіна О. І., Гапоненко Л. В., Сушко Н. І. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг у контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 «Витрати» в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 3. С. 101-115.

108. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 29 с.

109. Магута О. В. Методичні підходи до формування цільового капіталу (ендаументу) для інноватизації вищої освіти в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5050>.

110. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. Вип. 150. С. 19-25.

111. Матвійів М.Я. Методологія та організація маркетингового менеджменту в сфері вищої освіти : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2005. 560 с.

112. Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання

фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та перспективи подання клієнтами Казначейства звітності в електронному вигляді від 13.02.2018. Державна казначейська служба України. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/zvitnist/metodologichni-rozlyasennyya-problemnih-pitan-skladannya-ta-podannya/>.

113. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

114. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 6 – Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81052/6a.pdf>.

115. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 17 – Основні засоби URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.

116. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 – Запаси. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81058/12a.pdf>.

117. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 19 – Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81038/19a.pdf>.

118. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 9 – Дохід від операцій обміну. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81055/9a.pdf>.

119. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 23 – Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти). URL: http://195.78.68.18/minfin/document/265672/23_final.pdf.

120. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 5 – Витрати на позики. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81051/5a.pdf>.

121. Місцеві фінанси : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.

М. А. Гапонюк та ін. Київ : КНЕУ, 2002. 184 с.

122. Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2017 року. Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/doccatalog/document?id=391189>.

123. Мокін Б. Ендавмент-фонд як альтернативне джерело для підвищення фінансової стійкості вищого навчального закладу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 2. Т. 1. С. 131-135.

124. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

125. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

126. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

127. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.

128. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

129. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

130. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

131. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17>.

132. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>.

133. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0088-11>.

134. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2012 р. № 52. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12>.

135. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/zl019-10>.

136. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11>.

137. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11>.

138. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в

державному секторі 128 «Зобов'язання» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.

139. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив валютних курсів» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.08.2011 р. № 1022. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>.

140. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12#n15>.

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

142. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

143. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 № 1185. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>.

144. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

145. Никулина Е. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в государственном секторе стран – членов РЕМПАЛ: результаты тематического опроса. Всемирный банк. 2012. URL: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/ppt_elena-nikulina_rus.pdf.

146. Облік витрат на надання соціальних послуг згідно з міжнародними стандартами / Ловінська Л. Г., Гапоненко Л. В., Гізатуліна Л. В., Сушко Н. І.;

за заг. ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2016. 216 с.

147. Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля та ін. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 368 с.

148. Облік у розпорядників бюджетних коштів при виконанні енергосервісних договорів. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень. URL: http://saee.gov.ua/sites/default/files/6_Samchynska.pdf.

149. Оболенська Т. Є. Освітні послуги в Україні. *Проблеми формування ринкової економіки*. 2000. Вип. 8. С. 220–226.

150. Осадча О. О. Бухгалтерський облік фінансових результатів суб'єктів державного сектора економіки України. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка*. 2011. Вип. 2 (54). С. 157–164.

151. Осецький В. Л., Татомир І. Л. Особливості використання ендавменту та фандрейзингу в освітній практиці. *Фінанси України*. 2016. №3. С.86-100.

152. Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. Економічний словник. Київ: Кондор, 2007. 358 с.

153. План дій «Україна – Європейський Союз» Європейська політика сусідства: схвалено Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_693.

154. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

155. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu15/>.

156. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

157. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» :

затверджене наказом Міністерства фінансів України від 22.02.1999 № 66. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

158. Примак Т. О. Економіка підприємства : навч. посіб. 5-тевид., стер. Київ : Вікар, 2008. 219 с.

159. Про авторське право і суміжні права : закон України від 23.12.1993 № 3792-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.

160. Про бібліотеки і бібліотечну справу : закон України від 27.01.1995 № 32/95-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/32/95-%D0%B2%D1%80>.

161. Про благодійну діяльність та благодійні організації : закон України від 05.07.2012 №5073-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

162. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 06.07.1999 № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

163. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#n2>.

164. Про вищу освіту: закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>.

165. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження середньострокового бюджетного планування: закон України від 06.12.2018 № 2646-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2646-19#n114>.

166. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження нових інвестиційних можливостей, гарантування прав та законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності для проведення масштабної енергомодернізації : закон України від 09.04.2015 № 328-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/328-19>.

167. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.

168. Про гуманітарну допомогу : закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

169. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.

170. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.

171. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

172. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

173. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Мінфіну від 13.06.2017 № 571. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0838-17/sp:max20>.

174. Про затвердження Інструкції з обліку документів, що знаходяться в бібліотечних фондах : наказ Міністерства культури України від 03.04.2007 № 22. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0530-07>.

175. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0456-12>.

176. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>.

177. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17?lang=ru>

178. Про затвердження Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків: наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2016 № 1127. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/metodichni-rekomendatsiyi-zi-spivstavlennya-subrahunkiv/>.

179. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

180. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

181. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : постанова Кабінету міністрів України від 27.08.2010 № 796. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>.

182. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.

183. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

184. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99/page>.

185. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в

державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

186. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995

№ 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

187. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

188. Про затвердження Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами: Постанова Правління Національного банку України від 03.12.2003 № 516. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1256-03>.

189. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

190. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

191. Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 02.12.1997 № 127/138. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.

192. 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>.

193. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова

Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/419-2000-%D0%BF/sp:java-:max100>.

194. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

195. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

196. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/ed20120124>.

197. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

198. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

199. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

200. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

201. Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання: наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>.

202. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

203. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08>.

204. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

205. Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17>.

206. 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#n43>.

207. Про оцінку земель : закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.

208. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : закон України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

209. Про Рекомендації парламентських слухань на тему: «Стратегії інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів»: постанова Верховної Ради України від 21.10.2010 № 2632-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2632-17>.

210. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.

211. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-modernizaciyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-derzhavnomu-sektori-na-period-do-2025-roku>.

212. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/249797370>.

213. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції: закон України від 02.09.2014 № 1669-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18>.

214. Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації : визначені листом Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16097.html.

215. Рисін М. В., Цибульська Ю. О. Джерела формування капіталу ендавмент-фонду вищого навчального закладу. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 2. С. 123-127.

216. Річний фінансовий звіт за 2017 рік. Національний університет «Києво-Могилянська Академія». URL: http://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/550-richnyi-finansovyi-zvit-za-2017-rik.

217. Річний фінансовий звіт за 2018 рік / Національний університет «Києво-Могилянська Академія». URL: https://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/786-richnyi-finansovyi-zvit-za-2018-rik.

218. Річний фінансовий звіт про діяльність НУЧК імені Т. Г. Шевченка (2018) / Національний університет «Чернігівський колегіум» імені Т. Г. Шевченка. URL: <https://drive.google.com/file/d/176cbVHhIjpNetdGrmUVbDppGLSwFo2vR/view?usp=sharing>.
219. Річний фінансовий звіт про діяльність ЧНПУ імені Т. Г. Шевченка (2017). Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка. URL: <https://drive.google.com/file/d/13T1HN7yUVIUTp3i39VJ15XF-8bq0EJjg/view>.
220. Розвиток благодійництва в сучасній Україні. Аналітична записка. Національний інститут стратегічних досліджень. URL: <http://old2.niss.gov.ua/articles/1367/>.
221. Ромащенко К. М., Ромащенко Т. І. Ціноутворення на освітні послуги в державних вищих навчальних закладах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 7. С. 83–85.
222. Рябков К., Покідіна В. Ендавмент у вищій освіті: світова практика і українське сьогодення. Популярна економіка: ціна держави: проект. № 34. 20 листопада 2015 року. 18 с.
223. Свирко С. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 21 (315). С. 53-56.
224. Свирко С. В. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. № 3. С. 31-44.
225. Свирко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація : монографія. Мін-во освіти і науки України, КНЕУ імені Вадима Гетьмана. Київ : КНЕУ, 2006. 244 с.
226. Свирко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 5. С. 478–484.

227. Свірко С. В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5 (III). С. 23–34.

228. Свірко С. В., Осадча О. О. Доходи підприємницької та непідприємницької діяльності: визнання та облікова оцінка в умовах національних економічних реформ. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2011. Вип. 18. С. 227–235.

229. Свірко С. В. Сучасний розвиток системи управління державними фінансами України: обліковий сегмент в забезпеченні інноваційно-інвестиційного вектору спрямування. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2018. № 1 (83). С. 56-65.

230. Семенець Ю. Партнерство бізнесу, держави та університетів як стратегічний ресурс інноваційного розвитку України. *Ефективна економіка*. 2016. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4798>.

231. Середньострокове бюджетне планування найголовніша бюджетна реформа країни. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/serednostrokovye-byudzhethne-planuvannya-najgolovnishya-byudzhethna-reforma-krayini>.

232. Сисюк С. В. Особливості калькулювання платних освітніх послуг в державних навчальних закладах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2006. № 2(36). С. 107–115.

233. Сорока Р. С., Благун І. Г. Бюджетна система : навч. посіб. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. 236 с.

234. Справедлива вартість як економічне поняття. Економічний словник. URL: <https://predmety.in.ua/ekonomichnij-slovník>.

235. Справедлива вартість. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B5%D0%B4%D0%BB%D0%B8%D0%B2%D0%B0_%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C.

236. Сучасні проблеми обліку : монографія / за ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 268 с.

237. Сушко Н. І. Інформаційне забезпечення зобов'язань за доходами державного бюджету в контексті модернізації системи управління державними фінансами. *Науковий журнал «ScienceRise»*. 2016. № 9/1 (26). С. 17–22.

238. Сушко Н. І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2017. 366 с.

239. Сушко Н. І. Класифікація надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах євроінтеграції. *Науковий журнал «ScienceRise»*. 2016. № 2/1(19). С. 47–54.

240. Сушко Н. І. Підходи до обліку доходів та витрат майбутніх періодів. *Баланс-Бюджет*. 2016. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Podxody-k-uchetu-dohodov-i-rasходov-budushhix-periodov>.

241. Сушко Н. І., Даниленко С. В. Удосконалення регулювання державних видатків на послуги вищої освіти. *Фінанси України*. № 4. 2018. С. 56–74.

242. Сушко Н. І. Фінансова звітність бюджетів: методичні підходи до формування балансу за національними стандартами. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 554-560.

243. Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. №6. С. 56–57.

244. Сушко Н.І. Розробка робочого плану рахунків. *Баланс-Бюджет*. 2017. № 5-1. С. 2–22.

245. Теоретико-методологічне обґрунтування ефективних фінансово-економічних моделей розвитку вищої школи: монографія (рукопис) / за заг. ред.чл.-кор. НАПН України, д-ра екон. наук., проф. І.М. Грищенка. К., 2015. 260 с.

246. Титикало В. С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : 08.00.09. Житомир, 2017. 21 с.

247. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: ратифікована законом від 10.11.1994 № 237/94-ВР. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012.

248. Фінансово-бюджетна звітність за 2017 рік. Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут». URL: <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist/>.

249. Фінансово-бюджетна звітність за 2018 рік / Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут". URL: <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist/>.

250. Федосов В. М., Юрій С. І. Бюджетна система: підручник. Київ : Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка, 2012. 871 с.

251. Фінансова звітність за IV квартал 2017 р. Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_4%20kvartal_2017.rar.

252. Фінансова звітність за IV квартал 2018 р. / Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_IV%20kvartal_2018.rar.

253. Фінансова, бюджетна та інша звітність за 2017р. Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. URL: http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=/ua/finans_inf/06/01.

254. Фінансова, бюджетна та інша звітність за 4 квартал 2018р. / Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. URL: http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=/ua/finans_inf/06/3.

255. Фінансовий та бюджетний звіт 2017р. ХНТУ. Херсонський національний технічний університет. URL: <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/53644/315857/file/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%202017%D1%80.%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3.pdf>.

256. Фінансовий та бюджетний звіт 2018 р. ХНТУ / Херсонський національний технічний університет. URL: <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/59213/352596/file/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%202018%D1%80.%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3.pdf>.

D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%202018%D1%80.%20%D0%A5%D0%9D%D0%A2%D0%A3.pdf.

257. Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Національний університет водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwm.edu.ua/publiczna-informacija/finansi/finansovi-dokumenti>.

258. Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Національний університет водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwm.edu.ua/publiczna-informacija/finansi/finansovi-dokumenti>.

259. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / под ред. Проф. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

260. Хижняк В. Д., Новикова О. В. Развитие эндаумент-фонда высшего учебного заведения. Экономический портал. URL: <http://institutiones.com/general/2363-razvitie-endaument-fonda-vysshego-uchebnogo-zavedeniya>.

261. Холявко Н. І. Сектор вищої освіти в системі інноваційного розвитку національної економіки. *Економіка і управління*. 2014. № 1. С. 33-37.

262. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. 2009. Вип. № 2 (48). С. 131-133.

263. Ценклер Н. І., Вигівська І. М., Макарович В. К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. № 2 (43). С. 76-81. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/178099/178325>.

264. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

265. Цілі сталого розвитку 2016-2030: офіційний сайт ООН Україна. URL: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/70/L.1&Lang=E.

266. Чугунов А.В. Развитие информационного общества: теории, концепции и программы: Учебное пособие. СПб.: Ф-т филологии и искусств СПбГУ, 2007. 98 с.

267. Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І. Бухгалтерський облік у

бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Київ: Центр учбової л-ри, 2011. 440 с.

268. Шевченко Л. Ендавмент-фонди в інвестиційній стратегії зарубіжних університетів . *Україна: аспекти праці*. 2015. № 1. С. 8-16.

269. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.0 0.09. Київ, 2010. 36 с.

270. Штефанич Д. А., Семенюк С. Б. Особливості ціноутворення на ринку освітніх послуг. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2008. С. 29–33.

271. Що таке «ендаумент». Фонд розвитку інституту міжнародних відносин. URL: <http://iirfund.org/about/endowment/>.

272. Щодо штатного розпису : лист Міністерства праці та соціальної політики України від 27.06.2007 № 162/06/187-07. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30021.html.

273. Эндаумент-фонды (фонды целевого капитала) государственных и муниципальных образовательных учреждений: организация деятельности, состояние и перспективы развития: практ. руководство Я. М. Миркин (руководитель проекта), К. Б. Бахтараева, А. В. Левченко, М. М. Кудинова (при участии Т. В. Жуковой). Москва: Финансовый университет, 2010. 144 с.

274. Янчук Г. В., Янчук В. І., Сілко І. М. Теоретичні аспекти обліку зобов'язань бюджетних установ. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2011. Том 2. №2 (53). С. 56–65.

275. Яровенко Т. С. Ендавмент, як перспективна форма освітнього інвестування в Україні. *Економічний форум*. 2016. № 2. С. 371-376.

276. Ясиновская Е. Как собрать 11 миллиардов, или самоеглавное про эндаументы. URL: <http://www.edutainme.ru/post/kak-sobrat-11-milliardov/>.

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Перелік НП(С)БОДС, прийнятих на основі МСБОДС станом на 01.01.2018 р.

НП(С)БОДС	МСБОДС
101 «Подання фінансової звітності»	1 «Подання фінансових звітів» *; 2 «Звіт про рух грошових коштів» *; 14 «Події після дати звітності» *; 20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» *; 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» **
102 «Консолідована фінансова звітність»	6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» *; 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» **
103 «Фінансова звітність за сегментами»	18 «Звітність за сегментами» *
105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» *
121 «Основні засоби»	17 «Основні засоби» *
122 «Нематеріальні активи»	-
123 «Запаси»	12 «Запаси» *
124 «Доходи»	9 «Дохід від операцій обміну» *; 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» **
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» *
126 «Оренда»	13 «Оренда» *
127 «Зменшення корисності активів»	21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» **; 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти» **
128 «Зобов'язання»	19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» *
129 «Інвестиційна нерухомість»	16 «Інвестиційна нерухомість» *
130 «Вплив змін валютних курсів»	4 «Вплив змін валютних курсів» *
131 «Будівельні контракти»	11 «Будівельні контракти» *
132 «Виплати працівникам»	25 «Виплати працівникам» **
133 «Фінансові інвестиції»	8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах» *; 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» *
134 «Фінансові інструменти»	15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» *
135 «Витрати»	5 «Витрати на позику» *
136 «Біологічні активи»	27 «Сільське господарство» (виданий у грудні 2009 р.) ***

Примітки:

*Переклад українською мовою МСБОДС 1-20, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів за станом на 1 січня 2003 р.

**Версія перекладу українською мовою МСБОДС 21-26 – грудень 2009 р.

***Текст Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору 27-40, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів.

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 – Групи основних засобів державних іноземних ЗВО

Група основних засобів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюриха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		SS'000		SS'000		\$(in thousands)		\$(in thousands)		DKK '000		\$000's	
Земля	422,1	14,6	-		-		-		-		-		126617	1,0	119998	1,7	107311	80	-	
Будівлі (нерухомість, інфраструктура)	1736,6	59,9	-		281	199	415338	39,6	3447571	48,1	2446893	52,4	8876826	72,2	4902855	70,3	927363	68,9	202182	7,2
Об'єкти незавершеного капітального будівництва	369,9	12,8	110,7	5,7	44	3,1	20697	2,0	120322	1,7	217627	4,7	476124	3,9	169632	2,4	-		146017	5,2
Обладнання (техніка)	368,9	12,7	181,6	9,4	-		-		-		1278820	27,4	2050848	16,7	-		-		-	
Власні земельні ділянки	-		161,62	83,5	-		-		2007	0,0	200858	4,3	-		-		-		-	
Орендовані земельні ділянки	-		26,6	1,4	-		-		321174	4,5	-		-		-		-		-	

Група основних засобів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفорський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюриха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$(in thousands)		\$(in thousands)		DKK '000		\$000's	
Машини, обладнання, меблі, інвентар, транспортні засоби, бібліотечні матеріали	-		-		841	59,5	444696	42,4	2113726	29,5	276801	5,9	620200	5,0	1783605	25,6	312167	23,2	1954558	69,4
ІТ- обладнання	-		-		231	16,3	130749	12,5	-		-		-		-		-		-	
Інше рухоме майно	-		-		16	1,1	-		-		-		-		-		-		-	
Авансові платежі, рухомі об'єкти незавершеного будівництва							37581	3,6	-		-		-		-		-		-	
Капітальні вкладення в орендоване майно									1133073	15,8	-		-		-		-		-	
Предмети матеріальної культури (артефакти)									27226	0,4	-		-		-		-		-	

Група основних засобів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюриха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF million		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$(in thousands)		\$(in thousands)		DKK '000		\$000's	
Капітальні вкладення (покращення) майна											238815	5,1	137981	1,1	-		-		513060	182
Інші основні засоби									-		8061	0,2	-		-		-		-	
Разом основних засобів ЗВО	28975	1000	19351	1000	1413	1000	1049061	1000	7165099	1000	4667875	1000	12288596	1000	6976090	1000	1346841	1000	2815817	1000

Складено за: [1-5, 8-10, 12, 14].

Група оборотних активів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Оксфордський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюриха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
	од. виміру	£m	£m	CHF million	CHF 1000	SS'000	SS'000	\$(in thousands)	\$(in thousands)	DKK '000	\$000's									
Поточні фінансові активи і позики		-	-	991	674	283131	38,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Витрати майбутніх періодів та накопичений дохід				24	1,6	7309	1,0													
Освітнє кредитування								2647	0,03	1445	0,04									
Дебіторська заборгованість	380	36,0	238,6	37,4	-	-	-	509307	5,8	226750	5,7	843331	31,3	206421	57,3	1138299	25,8	23920	82	
Вклади та передплата (використовуються протягом 12 місяців)								45521	0,5										11223	39
Похідні фінансові інструменти								16007	0,2	11739	0,3									
Інші оборотні активи		-		-	-	-	-		-	2401006	60,8		-	5136	1,4	2105899	47,7	157405	54,2	
Разом оборотних активів ЗВО	1055	100	638,5	100	1470	100	742599	100	8712523	100	3948486	100	2695563	100	360497	100	4414118	100	290552	100

Складено за: [1-5, 8-10, 12, 14].

ДОДАТОК Г

Таблиця Г.1 – Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ з/п	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 11.06.2017 р.)	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018 р.)	Коментар
1	Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності (ст. 1. Визначення термінів)	Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку , складання та подання фінансової звітності (ст. 1. Визначення термінів).	Визначення терміну «облікова політика» викладено в новій редакції. Термін доповнено: «...для ведення бухгалтерського обліку...».
2	-	Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) (ст. 1. Визначення термінів).	Визначення термінів, наведених у ст. 1 доповнено терміном «доходи»
3	-	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (ст. 1. Визначення термінів).	Визначення термінів, наведених у ст. 1 доповнено терміном «витрати».
4	Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування (ч. 6 ст. 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні).	Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (ч. 6 ст. 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні).	Викладено в новій редакції. Зокрема, норму доповнено таким положенням: «...за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку».

Складено за: [93, 97].

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1 – Групи витрат державних іноземних ЗВО

Вид витрат	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюриха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$ (in thousands)		\$ (in thousands)		DKK '000		\$000's	
Витрати на утримання персоналу (компенсації та пільги)	799,0	44,2	708,3	50,7	1115,0	63,8	671661,0	65,2	1293232,0	49,2	860213,0	51,6	5064422,0	63,4	1766963,0	61,5	4922891,0	58,8	179192,0	49,8
Інші операційні витрати	887,0	49,1	576,2	41,2	515,0	29,4	270927,0	26,3	986314,0	37,6	-	-	-	-	446335,0	15,5	3343083,0	39,9	129299,0	35,9
Амортизація	90,0	5,0	102,6	7,3	98,0	5,6	65763,0	6,4	346856,0	13,2	198667,0	11,9	537670,0	6,7	228367,0	7,9	111214,0	1,3	47215,0	13,1
Відсотки та інші фінансові витрати	31,0	1,7	99	0,7	-	-	-	-	-	-	-	-	73150,0	0,9	100133,0	3,5	185,0	0,002	4441,0	1,2
Витрати на переказ коштів					21,0	12	21134,0	21			-		-							
Навчання / дослідження											219816,0	132	-							
Адміністративні витрати											142805,0	86	-							

Вид витрат	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окфорський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Наньянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$ (in thousands)		\$ (in thousands)		DKK '000		\$000's	
Випрати на співендії											1604090	96	1439320	18	1345800	47				
Технічне обслуговування (підтримка)											808090	48	-							
Бібліотека та періодичні видання											49180	03	-							
Випрати на товари (матеріали) та послуги											-		21640180	27,1	1559160	54				
Випрати на комунальні послуги											-		-		409520	14				
Разом витрат ЗВО	18070	100	13970	1000	17490	1000	1029 4850	1000	26264020	1000	16676370	1000	79831920	1000	28732460	1000	83773730	1000	3601470	1000

Складено за: [1-5, 8-10, 12, 14].

Вид доходів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Напьянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$ (in thousands)		\$ (in thousands)		DKK '000		\$000's	
Видавничі послуги	311,0	166	-		-		-		-		-		-		-		-		-	
Дотації та пожертвування	790	42	884	63	830	45	374130	36	-		31 305,0	27	-		-		-		-	
Дотації з активів спадщини	-		32	02	-		-		-		-		-		-		-		-	
Державний фінансовий внесок	-		-		1201,0	6488	627164,0	5966	-		-		-		-		-		-	
Державний внесок у позичку	-		-		166,0	90	68343,0	6501	-		-		-		-		-		-	
Науково-дослідницькі внески, доручення (завдання) та наукові послуги	-		-		326,0	1761	247048,0	235	-		-		-		-		-		-	
Дохід від оренди	-		-		-		-		-		58567,0	5,1	-		-		-		-	
Процентний дохід	-		-		-		-		-		6351,0	0,5	-		-		-		11809,0	33
Продажі та послуги навчальних відділів	-		-		-		-		-		-		135212,0	15	-		-		-	
Дохід і комісійна винагорода від студентського відсотків за кредит	-		-		-		-		-		-		2448,0	0,0	-		-		-	
Доходи від допоміжних	-		-		-		-		-		-		4312559,0	465	204941,0	7,0	-		-	

Вид доходів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Напьянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$ (in thousands)		\$ (in thousands)		DKK '000		\$000's	
(підсобних) підприємств)																				
Освітня діяльність	-		-		-		-		-		-		-		856360	29	21309290	245	-	
Основні субсидії	-		-		-		-		-		-		-		-		3545990	41	-	
Доходи від будівництва	-		-		-		-		-		-		-		-		1158380	13	-	
Інші доходи	1300	70	227,7	1626	510	28	593320	5,6	3363040	102	838510	72	4095800	44	1035370	35	2104290	24	347240	97
Інвестиційний дохід	180	10	144	10	-		-		6289270	192	2243530	194	14152320	152	3466550	11,8	-		-	
Фінансові доходи	-		-		-		-		-		-		-		-		342730	0,4	-	
Частка результатів (за вирахуванням податку) пов'язаних компаній	-		-		-		-		4830	0,0	-870	0,0	-		-		-		-	
Відстрочені капітальні гранти, що амортизуються	-		-		-		-		2896920	88	281620	24	-		-		-		-	
Державна субсидія на відсотки за облігаціями	-		-		-		-		-		-		75060	0,1	97970	0,3	-		-	

Вид доходів	ЗВО																			
	Кембріджський університет (University of Cambridge)	%	Окسفортський університет (University of Oxford)	%	Швейцарська вища технічна школа Цюріха (ETH Zurich)	%	Федеральна політехнічна школа Лозанни (EPFL)	%	Національний університет Сінгапуру (National University of Singapore)	%	Напьянський технологічний університет (Nanyang Technological University)	%	Мічиганський університет (University of Michigan)	%	Каліфорнійський університет, Берклі (University of California, Berkeley)	%	Копенгагенський університет (University of Copenhagen)	%	Університет Кентербері (University of Canterbury)	%
од. виміру	£m		£m		CHF milli on		CHF 1000		S\$'000		S\$'000		\$ (in thousands)		\$ (in thousands)		DKK '000		\$000's	
Приватні внески (пожертвування) на інші цілі, крім капіталу та фондів	-		-		-		-		-		-		179047,0	19	267563,0	9,1	-		-	
Державні освітні асигнування та державна безповоротна допомога	-		-		-		-		-		-		399811,0	43	433396,0	148	-		-	
Ефективна частина змін собівартості хеджування грошових коштів	-		-		-		-		-		-		-		-		-		927,0	0,3
Зміни в резервах переодички бібліотек	-		-		-		-		-		-		-		-		-		9,04	0,3
Разом доходів ЗВО	1870,0	100	1400,4	100	1851,0	100	105119,0	100	3283285,0	100	1156682,0	100	9282227,0	100	2936111,0	100	8680916,0	100	356663,0	100

Складено за: [1-5, 8-10, 12, 14].

ДОДАТОК Ж

Аналіз груп активів ЗВО України за даними ф. № 5-дс

Таблиця Ж.1 – Первісна (переоцінена) вартість основних засобів за даними ф. № 5-дс ЗВО України
(станом на 01.01.2018 р.)

Групи основних засобів	Код рядка ф. №5-дс	ЗВО																			
		Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	%	Національний університет "Кієво-Могилянська Академія"	%	Національний університет водного господарства та природокористування	%	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	%	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	%	Харківський державний університет харчування та торгівлі	%	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	%	Херсонський національний технічний університет	%	Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	%	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	%
Інвестиційна нерухомість	010			-		-		-		-		-		-		-		-		-	
Земельні ділянки	020	248 518	33,8	230 941	70,2	61 221	23,9	538 960	60,3	250 751	21,1	107 381	75,1	705 255	64,8	3 656	2,9	5 001	4,3	250 557	46,7
Капітальні витрати на поліпшення земель	030	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Будівлі, споруди та передавальні пристрої	040	414 193	56,4	44 257	13,5	161 209	62,9	286 261	32,0	867 657	73,0	23 367	16,3	300 166	27,6	102 872	82,3	101 167	86,5	204 167	38,1
Машини та обладнання	050	19 237	2,6	28 468	8,7	17 193	6,7	39 767	4,5	32 394	2,7	5 511	3,9	46 407	4,3	10 361	8,3	4 019	3,4	38 509	7,2
Транспортні засоби	060	1 064	0,1	136	0,0	1 029	0,4	771	0,1	1 121	0,1	251	0,2	1 134	0,1	389	0,3	465	0,4	3 802	0,7
Інструменти, прилади, інвентар	070	4 363	0,6	4 228	1,3	1 628	0,6	3 002	0,3	4 625	0,4	1 059	0,7	8 351	0,8	1 417	1,1	392	0,3	3 928	0,7
Тварини та багаторічні насадження	080	76	0,0	-	-	3	0,0	65	0,0	605	0,1	-	-	5	-	-	-	8	0,0	2 807	0,5

Групи основних засобів	Код рядка ф. №5-дс	ЗВО																			
		Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	%	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	%	Національний університет водного господарства та природокористування	%	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	%	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	%	Харківський державний університет харчування та торгівлі	%	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	%	Херсонський національний технічний університет	%	Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	%	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	%
Інші основні засоби	090	414	0,1	561	0,2	189	0,1	1 704	0,2	1 209	0,1	52	0,0	0	0,0	294	0,2	16	0,0	1 087	0,2
Музейні фонди	100	-	-	476	0,1	12	0,0	26	0,0	45	0,0	1	0,0	-	-	-	-	-	-	807	0,2
Бібліотечні фонди	110	32 273	4,4	12 049	3,7	4 623	1,8	9 620	1,1	18 839	1,6	2 477	1,7	5 996	0,6	2 700	2,2	2 875	2,5	8 981	1,7
Малоцінні необоротні матеріальні активи	120	13 130	1,8	7 392	2,2	8 282	3,2	7 533	0,8	11 399	1,0	2 531	1,8	17 093	1,6	3 182	2,5	2 810	2,4	18 994	3,5
Білизна, постільні речі, одяг та взуття	130	1 015	0,1	303	0,1	1 093	0,4	1 675	0,2	-	-	416	0,3	3 006	0,3	190	0,2	166	0,1	2 324	0,4
Інвентарна тара	140	-	-	-	-	-	-	70	0,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	150	-	-	-	-	-	-	4 165	0,5	-	-	-	-	915	0,1	-	-	-	-	363	0,1
Природні ресурси	160	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні матеріальні активи	170	-	-	-	-	4	0,0	2	0,0	-	-	-	-	185	0,0	-	-	-	-	34	0,0
Разом	180	734 283	100	328 812	100	256 485	100	893 620	100	1 188 644	100	143 045	100	1 088 514	100	125 059	100	116 920	100	536 359	100

Складено за: [24, 36, 37, 133, 134, 152, 154-157].

Таблиця Ж.2 – Первісна (переоцінена) вартість НА за даними ф. № 5-дс закладів вищої освіти (ЗВО) України (станом на 01.01.2018 р.)

(тис. грн)

Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів за ф. 5-дс ВНЗ України (станом на 01.01.2018 р.)																					
Групи нематеріальних активів	Код рядка ф. №5-дс	Вищий навчальний заклад																			
		Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	%	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	%	Національний університет водного господарства та природокористування	%	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	%	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	%	Харківський державний університет харчування та торгівлі	%	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	%	Херсонський національний технічний університет	%	Чернівецький національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	%	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	%
Авторське та суміжні з ним права	200	26,77	43,0	160,00	100	154,42	83,0							76,72	100	20,00	100	25,62	100	17,91	2,4
Права користування природними ресурсами	210																				
Права на знаки для товарів і послуг	220	32,00	51,4																		
Права користування майном	230																				
Права на об'єкти промислової власності	240	3,43	5,5																		
Інші нематеріальні активи	250					31,63	17,0	63,85	100,0	47,46	100,0	2,22	100,0							733,80	97,6
Разом	260	62,20	100	160,00	100	186,05	100	63,85	100	47,46	100	2,22	100	76,72	100	20,00	100	25,62	100	751,70	100

Складено за: [24, 36, 37, 133, 134, 152, 154-157].

Таблиця Ж.3 – Балансова вартість запасів за даними ф. № 5-дс закладів вищої освіти (ЗВО) України
(станом на 01.01.2018 р.)

Групи запасів	Код рядка ф. №5-дс	ЗВО																			
		Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	%	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	%	Національний університет водного господарства та природокористування	%	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	%	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	%	Харківський державний університет харчування та торгівлі	%	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	%	Херсонський національний технічний університет	%	Чернівецький національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	%	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	%
Продукти харчування	360	-		-		-		-		5,7	0,2	-		233,3	9,1	-		-		-	
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	370	-		20,5	0,3	199	0,6	-		43,0	1,2	-		165,0	6,5	1,5	0,1	-		0,4	0,0
Будівельні матеріали	380	1 209,9	32,3	-		818,6	23,5	88,6	7,0	1 305,9	37,1	625,6	42,2	591,3	23,1	478,2	42,2	18,8	2,9	1 156,7	34,4
Пально-мастильні матеріали	390	260,1	7,0	34,7	0,6	62,8	1,8	51,9	4,1	277,3	7,9	2,3	0,2	76,0	3,0	26,0	2,3	5,0	0,8	63,6	1,9
Запасні частини	400	21,0	0,6	641,1	10,8	192,1	5,5	87,0	6,8	498,5	14,1	276,1	18,6	2,9	0,1	219,0	19,3	13,2	2,1	321,5	9,5
Тара	410	1,2	0,0	2,5	0,0	8,7	0,3	42,4	3,3	-		6,5	0,4	0,9	0,0	7,2	0,6	3,4	0,5	0,6	0,0
Сировина і матеріали	420	-		-		6,1	0,2	14,3	1,1	39,7	1,1			72,5	2,8	-		-		8,3	0,2
Інші виробничі запаси	430	-		7,5	0,1	23,8	0,7	-		101,73	2,9	0,7	0,0	47,1	1,8	15,9	1,4	2,6	0,4	186,6	5,5
Готова продукція	440	712,9	19,1	-		83,4	2,4	42,0	3,3	-				3,7	0,1	-		-		113,0	3,4

Групи запасів	Код рядка ф. №5-дс	ЗВО																			
		Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	%	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	%	Національний університет водного господарства та природокористування	%	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	%	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	%	Харківський державний університет харчування та торгівлі	%	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	%	Херсонський національний технічний університет	%	Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	%	Чернівецький національний університет імені Юрія Фельдковича	%
Малючінні та швидкозношувані предмети	450	1475,8	39,5	5 135,3	86,7	1 866,9	53,6	781,8	61,5	336,7	9,6	929	6,3	383,5	15,0	367,9	32,5	586,8	91,8	935,9	27,8
Державні матеріальні резерви та запаси	460	-		-		-		-		-		-		-		-		-		-	
Активи для розподілу, передачі, продажу	470	-		-		214,0	6,1	-		-		71,0	4,8	-		0,0	0,0	2,0	0,3	-	
Інші нефінансові активи	480	59,3	1,6	84,4	1,4	189,3	5,4	162,7	12,8	-		406,1	27,4	979,3	38,3	16,1	1,4	7,5	1,2	580,7	17,2
Незавершене виробництво запасів	490	-		-		-		-		-		-		-		-		-		-	
Разом	500	3 740,2	100	5 926,1	100	3 485,6	100	1 270,7	100	3 524,0	100	1 481,2	100	2 555,4	100	1 131,9	100	639,5	100	3 367	100

Складено за: [24, 36, 37, 133, 134, 152, 154-157].

ДОДАТОК И

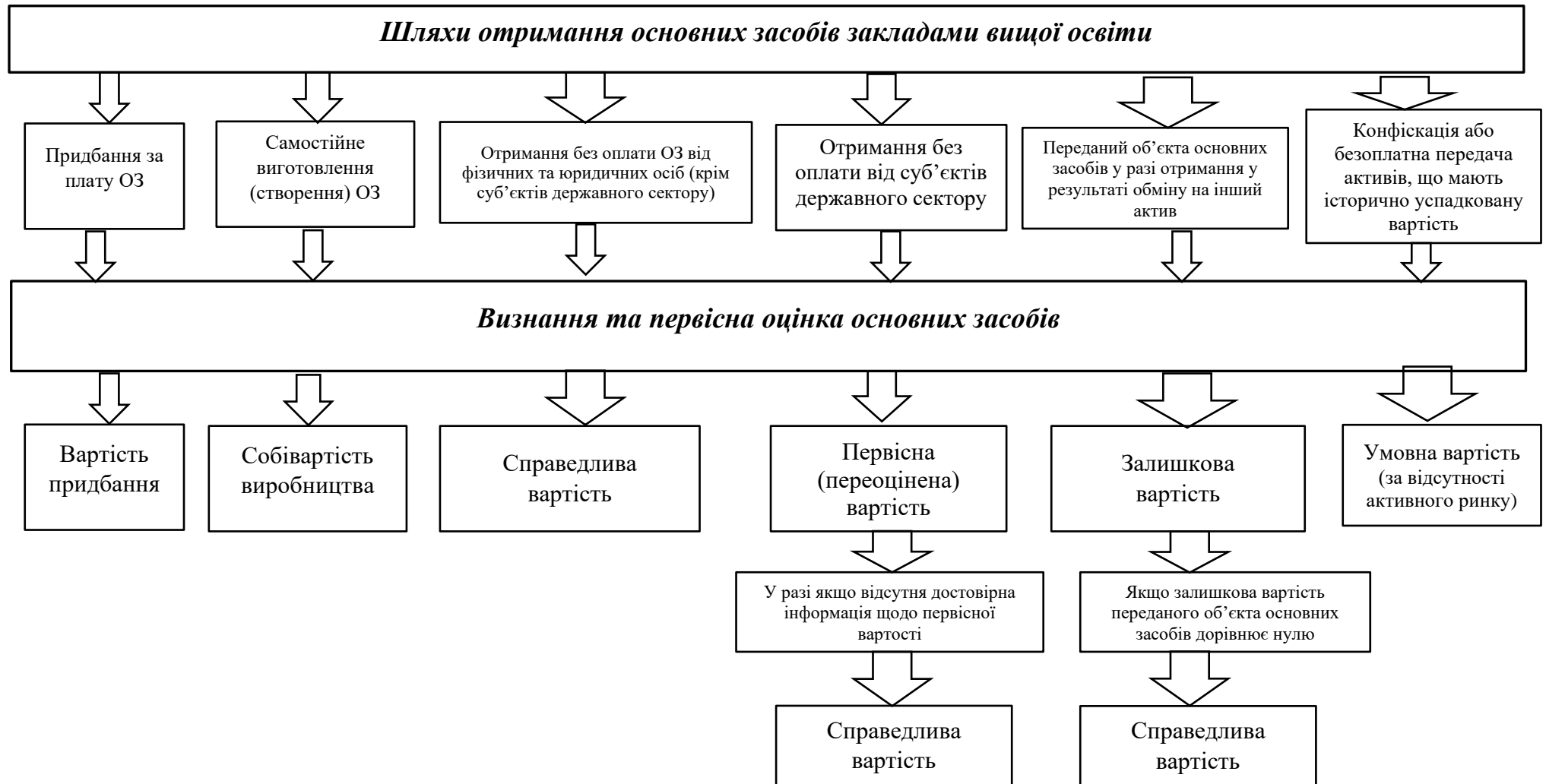


Рисунок И.1 – Шляхи отримання, визнання та первісна оцінка ОЗ в балансі

Складено за: [64].

ДОДАТОК К

Акт про визначення ліквідаційної вартості № _____

« ____ » _____ р. комісія, призначена наказом

від « ____ » _____ р. № _____

у складі: (посада, прізвище, ім'я, по батькові голови та кожного члена комісії)

здійснила перевірку основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю та визначила їх ліквідаційну вартість

Матеріально відповідальна особа

№ з/п	Найменування та опис	Дата введення в експлуатацію	Номер		За даними бухгалтерського обліку				Ліквідаційна вартість	Первісна вартість з урахуванням ліквідаційної вартості	Сума зносу після визначення ліквідаційної вартості	Балансова (залишкова) вартість після визначення ліквідаційної вартості	Примітки
			інвентарний	заводський	кількість	Первісна вартість	Сума зносу	Балансова (залишкова) вартість					
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (зр 7- зр8)	10	11 (зр 7+ зр 10)	12(зр 8)	13 (зр 11- зр 12)	14
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
								0		0	0	0	
	Всього:				0	0	0	0	0	0	0	0	

Голова комісії _____

Члени комісії _____

ДОДАТОК Л

Таблиця Л.1 – Аналітичні рахунки до субрахунків 1010-1018 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Субрахунки	Аналітичні рахунки					
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-а цифра	10-а цифра
	деталізація об'єкта обліку	джерело надходжень	програма (КФК)	вид видатків (КЕКВ)	спосіб отримання	поточний стан використання
1010 Інвестиційна нерухомість	01 – основні засоби; 02 – земельні ділянки	«1» — загальний фонд	«1»... — залежно від КПКВ	«1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — придбання за рахунок бюджетних асигнувань	«1» — перебувають в експлуатації (100% знос не нарахований) «2» — перебувають в експлуатації (100% знос) «3» — перебувають на складі «4» — тимчасово виведені з експлуатації «5» — призначені для продажу/обміну чи безоплатного передання
1011 Земельні ділянки	01 – експертна оцінка; 02 – нормативна оцінка				«2» — спецфонд (обмінні операції)	
1012 Капітальні витрати на поліпшення земель	«01», «02», ... — залежно від виду витрат				«3» — інші доходи	
1013 Будівлі, споруди та передавальні пристрої	01 – будівлі; 02 – споруди; 03 – передавальні пристрої				«1» — плата за послуги з основної діяльності	
1014 Машини та обладнання	01 – машини; 02 – обладнання;				«2» — надходження від додаткової (господарської) діяльності	
					«3» — плата за оренду майна	
					«4» — доходи від реалізації майна	
					«5» — фінансові доходи	
					«6» — інші доходи	

Субрахунки	Аналітичні рахунки									
	5-та цифра,	5-та цифра,	5-та цифра,	5-та цифра,	5-та цифра,	5-та цифра,				
	деталізація об'єкта обліку	деталізація об'єкта обліку	деталізація об'єкта обліку	деталізація об'єкта обліку	деталізація об'єкта обліку	деталізація об'єкта обліку				
1015 Транспортні засоби	01 – легкові автомобілі; 02 – вантажні автомобілі; 03 – мікро-автобуси; 04 - автобуси	«3» — необмінні операції	«1», «2», ... — залежно від КПКВ	1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — трансферти					
1016 Інструменти, прилади, інвентар					«2» — безоплатне отримання активів від суб'єктів держсектора					
					«3» — безоплатне отримання активів від фізосіб і юросіб					
1017 Тварини та багаторічні насадження					01 – інструменти; 02 – прилади; 03 – інвентар				«4» — гранти, дарунки	
									«5» — благодійні внески	
1018 Інші основні засоби					01 – тварини; 02 – багаторічні насадження				«6» — гуманітарна допомога	
									«7» — інші доходи	
	«01», «02», ... — залежно від виду основних засобів									

ДОДАТОК М

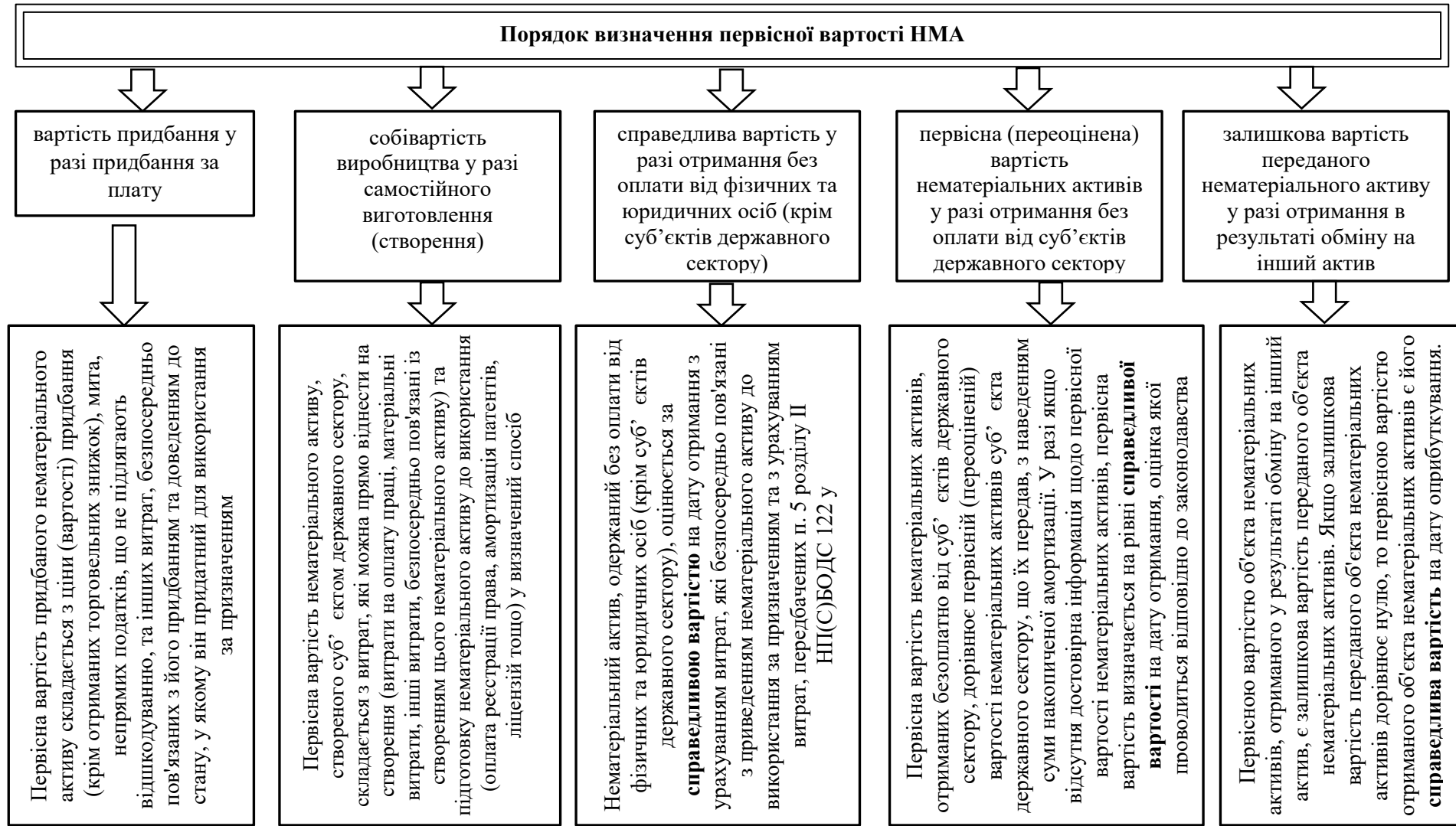


Рисунок М.1 – Порядок визначення первісної вартості НМА

ДОДАТОК Н

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Розрахунок амортизації нематеріальних активів
за _____ 20__ р.

(період)

Субрахунок	Назва об'єкта	Вартість, яка амортизується	Річна сума амортизації	Кількість місяців корисного використання (експлуатації) у періоді	Сума зносу на початок періоду	Сума накопиченої амортизації за період	Сума зносу на кінець періоду (гр. 6 + гр. 7)	Субрахунок витрат	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
					Всього				

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____

(підпис)

(посада, ініціали та прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

ДОДАТОК П

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада, ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Акт переоцінки нематеріальних активів

_____ (місце складання)

№ з/п	Назва об'єкта	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Справедлива вартість	Індекс переоцінки	Переоцінена вартість	Знос після переоцінки	Номер документа		Дата складання	
								Зміна у вартості об'єкта (+;-)	Зміна у сумі зносу об'єкта (+;-)	Ліквідаційна вартість	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
	Всього										

Голова комісії _____

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Члени комісії:

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____

_____ (підпис)

_____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

ДОДАТОК Р

Таблиця Р.1 - Аналітичні рахунки до субрахунків 1211-1216 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Субрахунки	Аналітичні рахунки					
	5-та цифра, деталізація об'єкта обліку	6-та цифра, джерело надходжень	7-ма цифра програма (КФК)	8-ма цифра вид видатків (КЕКВ)	9-а цифра спосіб отримання	10-а цифра поточний стан використання
1211 Авторське та суміжні з ним права	01 – авторське право; 02 – суміжні права	«1» — загальний фонд	«1»... — залежно від КПКВ	«1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — придбання за рахунок бюджетних асигнувань «2» — внутрівідомче передання «3» — інші доходи	«1» — перебувають в експлуатації (100% знос не нарахований) «2» — перебувають в експлуатації (100% знос) «3» — перебувають на складі «4» — тимчасово виведені з експлуатації «5» — призначені для продажу/обміну чи безоплатного передання
1212 Права користування природними ресурсами	«01», «02», ... — залежно від виду права на НМА	«2» — спецфонд (обмінні операції)	«1», «2», ... — залежно від КПКВ	1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — плата за послуги з основної діяльності	
1213 Права на знаки для товарів і послуг	01 – права на знаки для товарів; 02 – права на знаки для послуг				«2» — надходження від додаткової (господарської) діяльності	
1214 Права користування майном	«01», «02», ... — залежно від виду права на НМА				«3» — плата за оренду майна	
					«4» — доходи від реалізації майна «5» — фінансові доходи «6» — інші доходи	
1215 Права на об'єкти промислової власності	«01», «02», ... — залежно від виду права на НМА	«3» — необмінні операції	«1», «2», ... — залежно від КПКВ	1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — трансферти	
1216 Інші нематеріальні активи					«2» — безоплатне отримання активів від суб'єктів держсектора	
	«3» — безоплатне отримання активів від фізосіб і юросіб					
	«4» — гранти, дарунки					
	«5» — благодійні внески					
	«6» — гуманітарна допомога					
					«7» — інші доходи	

ДОДАТОК С

Таблиця С.1 - Нормативне регулювання операцій із запасами НП(С)БОДС

№ з/п	НП(С)БОДС	Особливості методики обліку запасів та її прикладне застосування
1	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	Методичні підходи до обліку запасів на дату звітності: оцінка запасів, формування доходів/витрат за результатами списання запасів
2	НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»	Методика обліку залишків запасів на дату звітності, одержаних за результатами операцій із запасами доходів/витрат об'єднаного бізнесу
3	НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»	Облікове узагальнення запасів на звітну дату при підготовці звітності за сегментами
4	НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	Оцінка запасів на дату фінансової звітності, коригування собівартості виробництва та продажу, одержаних доходів та витрат в умовах інфляційних процесів.
5	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	Оцінка запасів, використаних на ремонт основних засобів, одержаних в операціях ліквідації основних засобів.
6	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»	Оцінка запасів, використаних на ремонт нематеріальних активів, одержаних в операціях з ліквідації нематеріальних активів.
7	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Концептуальні підходи методики та організації обліку операцій з запасами в розрізі джерел фінансування
8	НП(С)БОДС 124 "Доходи"	Методика обліку формування доходів за результатами операцій із запасами
9	НП(С)БОДС 135 «Витрати»	Методика обліку формування витрат за результатами операцій із запасами
10	НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	Організація та облік переоцінки запасів в результаті зміни очікуваної економічної вигоди від їх використання
11	НП(С)БОДС 126 «Оренда»	Методика обліку використання запасів в операціях операційної оренди
12	НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»	Оцінка запасів, придбаних на умовах кредитування .
13	НП(С)БОДС 130 «Вплив валютних курсів»	Методика та організація перерахунку балансової вартості запасів в розрізі немонетарних та монетарних статей
14	НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»	Методика обліку запасів, що ідентифікуються як біологічні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію

Складено за: [60-69, 71-72, 75-76].

ДОДАТОК Т

Таблиця Т.1 - Відображення запасів закладів вищої освіти на рахунках бухгалтерського обліку

Субрахунок для обліку запасів		Об'єкти обліку
з 2017 року згідно з Планом рахунків № 1203	до 2017 року згідно з Планом рахунків № 611	
15 «Виробничі запаси» 151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів»		
1511 «Продукти харчування»	232 «Продукти харчування»	Продукти харчування у розрізі їх видів
1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» ¹	233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»	Медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо. На цих субрахунках також ведеться облік допоміжних та аптекарських матеріалів закладів вищої освіти, які мають свої медпункти .
¹ Порядок застосування Плану рахунків № 1219, на відміну від свого попередника, не містить вимоги щодо застосування субрахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» установами, у кошторисах яких видатки на придбання цих матеріальних цінностей передбачені за відповідним КЕКВ. Тож якщо раніше субрахунок 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби» застосовувався для обліку медикаментів, лікарських засобів та дрібного медичного інвентарю виключно спеціалізованими установами (зкладами охорони здоров'я), то відтепер субрахунок 1512 може використовувати будь-яка установа, незалежно від сфери її діяльності. На користь цього свідчить той факт, що згідно з Методрекомедаціями № 1127 одним із субрахунків, на який слід перенести залишки за субрахунком 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя», є субрахунок 1512. При цьому дотепер саме на субрахунку 234 неспеціалізовані установи мали обліковувати всі медикаменти і перев'язувальні матеріали, придбані для поточних потреб		
1513 «Будівельні матеріали» ²	202 «Обладнання, конструкції і деталі до установки», 204 «Будівельні матеріали», 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя»	Будівельні матеріали, що використовуються в процесі будівельних та монтажних робіт, зокрема: — силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); — лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); — будівельний метал (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); — металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); — санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники тощо); — електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); — хімічно-москательні (фарба, оліфа, толь тощо) та інші аналогічні матеріали.
		Окрім того, на цьому субрахунку обліковуються будівельні конструкції і деталі (металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд); збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної системи (опалювальні котли, радіатори тощо), обладнання, яке потребує монтажу, а також комплекти запасних частин такого обладнання, вітчизняне та імпорфтне обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. При цьому до обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після зібрання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин такого обладнання. У свою чергу, до складу обладнання включається контрольно-вимірвальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого обладнання

<i>На субрахунку 1513 обліковуються будівельні матеріали незалежно від їх призначення (для капітального чи поточного ремонту), а також незалежно від того, за рахунок яких коштів вони придбані. Відтак заклади вищої освіти повинні самостійно забезпечити ведення аналітичного обліку будівельних матеріалів у розрізі видатків на їх придбання (зокрема, окремо запаси, придбані за рахунок капітальних видатків, та окремо — придбані за рахунок поточних видатків)</i>		
1514 «Пально-мастильні матеріали»	235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали»	Всі види палива для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Водночас на цьому субрахунку обліковуються нафтопродукти та газ, закуплені і передані на зберігання, які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками
1515 «Запасні частини»	238 «Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання»	Придбані або виготовлені запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (моторів), інструментів, а також автомобільних шин (включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цьому субрахунку також відображають обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо
1516 «Тара»	236 «Тара»	Поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо), як порожня, так і та, що вміщує матеріальні цінності
1517 «Сировина і матеріали»	201 «Сировина і матеріали»	Сировина та основні і допоміжні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; матеріали сільськогосподарського призначення (у т. ч. мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти і хімікати для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин); матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва. Також на цьому субрахунку обліковують саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин (характерно для підсобних господарств\навчально-виробничих комплексів закладів вищої освіти
1518 «Інші виробничі запаси»	203 «Спецобладнання для науково-дослідних робіт», 205 «Інші виробничі запаси», 239 «Інші матеріали»	Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт та капітального будівництва, відходи виробництва, невикористані матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо
17 «Біологічні активи»		
171 «Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів»		
1713 «Поточні біологічні активи рослинництва»	—	Поточні біологічні активи рослинництва, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо, які оцінені згідно з <i>НП(С)БОДС 123</i> . Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо)
1714 «Поточні біологічні активи тваринництва»	211 «Молодняк тварин на вирощуванні», 212 «Тварини на відгодівлі», 213 «Птиця», 214 «Звірі», 215 «Кролі», 216 «Сім'ї бджіл», 217 «Доросла худоба»,	Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені згідно з <i>НП(С)БОДС 123</i> . Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо)

	вibraкувана з основного стада», 218 «Худоба, прийнята від населення для реалізації»	
18 «Інші нефінансові активи»		
181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»		
1811 «Готова продукція»	241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень», 251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств»	Готова продукція (готові вироби, виготовлені у виробничих (навчальних) майстернях, готова друкована продукція тощо). На цьому субрахунку також обліковують продукцію, одержану від власного виробництва, яка призначена для продажу та споживання (видачі й продажу працівникам, передачі, наприклад у дошкільні навчальні заклади, їдальні тощо)
1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» ³	221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації», 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення»	МШП на складі. При цьому у складі МШП слід обліковувати предмети, які використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року. І зокрема, до таких предметів належать: — знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо); — пилки, сучкорізи, троси для сплаву; — спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень; — предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів; — господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення; — господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо); — інші предмети, зокрема смарт-картки
<i>На субрахунку 1812 також слід обліковувати канцтовари та бланки документів (у тому числі бланки посвідчень, студентських квитків, документів про освіту тощо), які не належать до бланків документів суворої звітності.</i>		
1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»	262 «Державні матеріальні резерви та запаси»	Активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо)
1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»	261 «Запаси для розподілу, передачі, продажу»	Активи, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення і напівдорогоцінного каміння, підручники та інші матеріали закладів вищої освіти, запаси озброєння тощо
1816 «Інші нефінансові активи» ⁴	231 «Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей», 237 «Матеріали в дорозі»	Бланки документів суворої звітності (за вартістю придбання), реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електроматеріали, радіоматеріали радіоламп, фотоприладдя, папір, призначений для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування тощо
<i>На субрахунку 1816 обліковуються саме бланки документів суворої звітності (наприклад, виборчі бюлетені), тоді як грошові документи (поштові марки, сплачені проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах тощо) слід обліковувати окремо, у складі готівкових коштів та їх еквівалентів на субрахунку 2213 «Грошові документи у національній валюті».</i>		

Складено за: [107, 108].

Таблиця Т.2 - Особливості позабалансового обліку запасів закладів вищої

освіти

Позабалансовий субрахунок		Порядок застосування
з 2017 року згідно з <i>Планом рахунків № 1203</i>	до 2017 року згідно з <i>Планом рахунків № 611</i>	
021 «Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів»	02 «Активи на відповідальному зберіганні»	<p>Призначений для обліку:</p> <ul style="list-style-type: none"> — оплачених товарно-матеріальних цінностей вищестоящими органами із державного та місцевих бюджетів і відвантажених закладам вищої освіти, що належать до їх сфери управління, які перебувають на інших бюджетах, та прийнятих розпорядником бюджетних коштів на відповідальне зберігання, включаючи спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт; — прийнятих закладом вищої освіти на відповідальне зберігання товарно-матеріальних цінностей; — усіх видів обладнання і предметів спортивних стрільбищ, тирів, кабінетів військової дисципліни навчальних закладів тощо. <p>На цьому субрахунку слід також обліковувати запаси, отримані від постачальника, які не відповідають критеріям визнання активу (у тому числі на які відповідний заклад вищої освіти не має права власності, але якими користується або забезпечує їх зберігання) у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам договорів, технічним умовам тощо. До моменту узгодження ціни з постачальником такі запаси відображаються за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника.</p> <p>Збільшення залишку за цим субрахунком відбувається при надходженні активів на відповідальне зберігання, а при їх поверненні — зменшення</p>
041 «Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів»	041 «Непередбачені активи»	<p>Призначений для обліку непередбачених (потенційних) активів. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються перехідні призи, прапори, кубки, які засновані різними установами та організаціями і отримані від них для нагороди команд-переможців.</p> <p>Також на цьому рахунку ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигід у сумі очікуваного відшкодування збитків.</p> <p>Доцільно застосовувати цей субрахунок для обліку запасів, отриманих у процесі ремонту, поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації необоротних активів, чисту вартість реалізації яких достовірно визначити є неможливим¹.</p> <p>Зменшення залишку за цим субрахунком проводиться в міру того, як запаси (інші активи) визнаються чи не визнаються при вирішенні питань щодо невизначених майбутніх подій</p>
¹ Це стосується насамперед обліку металобрухту, який накопичується протягом тривалого часу і зберігається в установі до моменту реалізації (здавання)		
043 «Тимчасово передані активи»	—	На цьому субрахунку ведеться облік майна, переданого закладу вищої освіти органами виконавчої влади, які реорганізуються або ліквідуються, і яке розміщене на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції
073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів»	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	<p>Цей субрахунок застосовується у випадку виключення з активів запасів, які зіпсовані, наявність яких не підтверджено інвентаризацією та їх відсутність або псування не обґрунтовано нормами природного убутку, а рішення щодо відшкодування їх вартості винними особами ще не прийнято. Передусім цей субрахунок слід використовувати для відображення вартості нестач від псування (розкрадання, знищення) матеріальних цінностей, щодо яких не встановлено винних осіб.</p> <p>Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат на субрахунках 073 здійснюється після встановлення винних осіб²</p>
² Вартість викрадених матеріальних цінностей має обліковуватися на позабалансовому обліку або до моменту виявлення винуватців, або до закриття кримінального провадження за фактом такої крадіжки на підставі постанови прокурора (слідчого).		

Складено за: [107, 108].

Таблиця Т.3 – Оцінка запасів ЗВО

№ з/п	Характер операції із запасами	Регламентування класифікації		
		НП(С)БОДС 123 «Запаси»	Методрекоме ндації з обліку запасів	МСБОДС 12 «Запаси», МСБОДС 5 «Витрати на позики»
1.	<i>Первісна вартість на рівні собівартості оприбуткування:</i> в операціях придбання запасів на умовах розрахунку з постачальниками.	✓	✓	
1.1.	Собівартість оприбуткування включає ціну придбання, мито, інші податки (крім тих, що повертаються суб'єкту), а також інші витрати, безпосередньо пов'язані з операцією придбання.	✓	✓	
	Торговельні знижки, інші знижки вираховуються від вартості придбання (МСБОДС 12).			✓
1.2.	За певних обставин витрати на позики включаються до собівартості запасів (МСБОДС 5).			✓
1.3.	Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у випадку достовірного визначення суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку, рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку.	✓	✓	✓
2.	<i>Первісна вартість на рівні виробничої собівартості:</i> при виготовленні запасів (готової продукції) власними силами	✓	✓	✓
2.1.	До виробничої собівартості включають прямі виробничі та розподілені загальновиробничі витрати.	✓	✓	✓
2.2.	Оцінка запасів на рівні виробничої собівартості не проводиться у випадку, якщо послуги надаються безоплатно або за номінальною компенсацією одержувачем. Такі запаси оцінюються за меншою з двох оцінок: собівартістю або поточною відновлювальною собівартістю (чистою вартістю реалізації - ЧВР).			✓
2.3.	ЧВР базується на найбільш надійному свідченні на момент оцінювання очікуваної суми реалізації відповідних запасів. У кожному новому періоді робиться нова оцінка ЧВР.			✓
3.	<i>Справедлива вартість:</i> отримання запасів безоплатно	✓	✓	✓
3.1.	Отримання в результаті обміну: первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.	✓	✓	✓
3.2.	Отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору) можуть мати вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема, згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, пов'язаних з операцією придбання.	✓	✓	
3.3.	Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, пов'язаних з операцією придбання. У разі, якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості запасів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.	✓	✓	
4.	<i>Собівартість списання запасів за господарським цільовим призначенням</i>			
4.1.	Собівартість списаних запасів на надані послуги для конкретних проєктів слід визначати на основі конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості.	✓	✓	✓
4.2.	Собівартість списаних запасів на господарські потреби визначається за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), або за формулою середньозваженої собівартості (крім випадків використання зазначеної вище індивідуальної собівартості).	✓	✓	✓
5.	<i>Переоцінена (відновлювальна) вартість запасів:</i> балансова вартість запасів після переоцінки.			
5.1.	Зміна первісної вартості в періоді переоцінки - відновлювальна вартість.	✓	✓	
5.2.	Найменша з двох оцінок - первісна вартість або відновлювальна вартість для запасів, які утримуються з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку.	✓	✓	
5.3.	Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації основних засобів, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації (оцінкою можливого їх використання).		✓	
5.4.	Виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються альтернативно за: - чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються; - за оцінкою можливого використання, якщо вони використовуються безпосередньо суб'єктом державного сектору.		✓	

Складено за: [52, 57, 66, 101].

Таблиця Т. 4 - Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з запасами закладів вищої освіти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»
3	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (суб'єктом державного сектору, що передав)	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
4	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрішньої передачі запасів	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
5	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»
6	Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
7	Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1019/18314 (далі – НП(С)БОДС 123 «Запаси»)	15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишків запасів, виявлених при інвентаризації, які будуть використовуватись для потреб установи	15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі»

9	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які передбачається реалізувати	15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»	7211 «Дохід від реалізації активів»
10	Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»	7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі»
11	Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
12	Збільшення чистої вартості реалізації запасів, що раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
13	Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необхідними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
14	Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
15	Списання запасів, використаних для створення інших активів власними силами	8013, 8113 «Матеріальні витрати»	1511 «Продукти харчування», 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»
16	Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестачі і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрішньої передачі запасів	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
17	Якщо встановлено винних осіб, проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині: витрат на відновлення (придбання)	-	-
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	6312 «Інші розрахунки з бюджетом»
18	Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 «Запаси»	8013, 8113 «Матеріальні витрати», 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 «Інші нефінансові активи»

Складено за: [99].

ДОДАТОК У

Таблиця У.1 – Економічна сутність зобов'язань за законодавством з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСБОДС 19 та НП(С)БОДС 128)

Види зобов'язання	Сутність
МСБОДС 19	
<i>Конструктивне зобов'язання</i>	Зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою; б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обґрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання.
<i>Контракти з виконанням у майбутньому</i>	Контракти, за якими жодна сторона не виконала жодне зі своїх зобов'язань або обидві сторони виконали зобов'язання однаковою мірою.
<i>Непередбачене зобов'язання</i>	а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться, тільки якщо відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно
<i>Юридичне зобов'язання</i>	Зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов); б) законодавства або в) іншої дії закону
НП(С)БОДС 128	
<i>Довгострокові зобов'язання</i>	Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо: - первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців; - до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове
	Довгострокове зобов'язання за кредитним договором (якщо договір передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якого порушені, вважається довгостроковим.
<i>Поточні зобов'язання</i>	-
<i>Непередбачене зобов'язання</i>	1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю;
<i>Доходи майбутніх періодів</i>	-

Складено за: [53, 71].

ДОДАТОК Ф

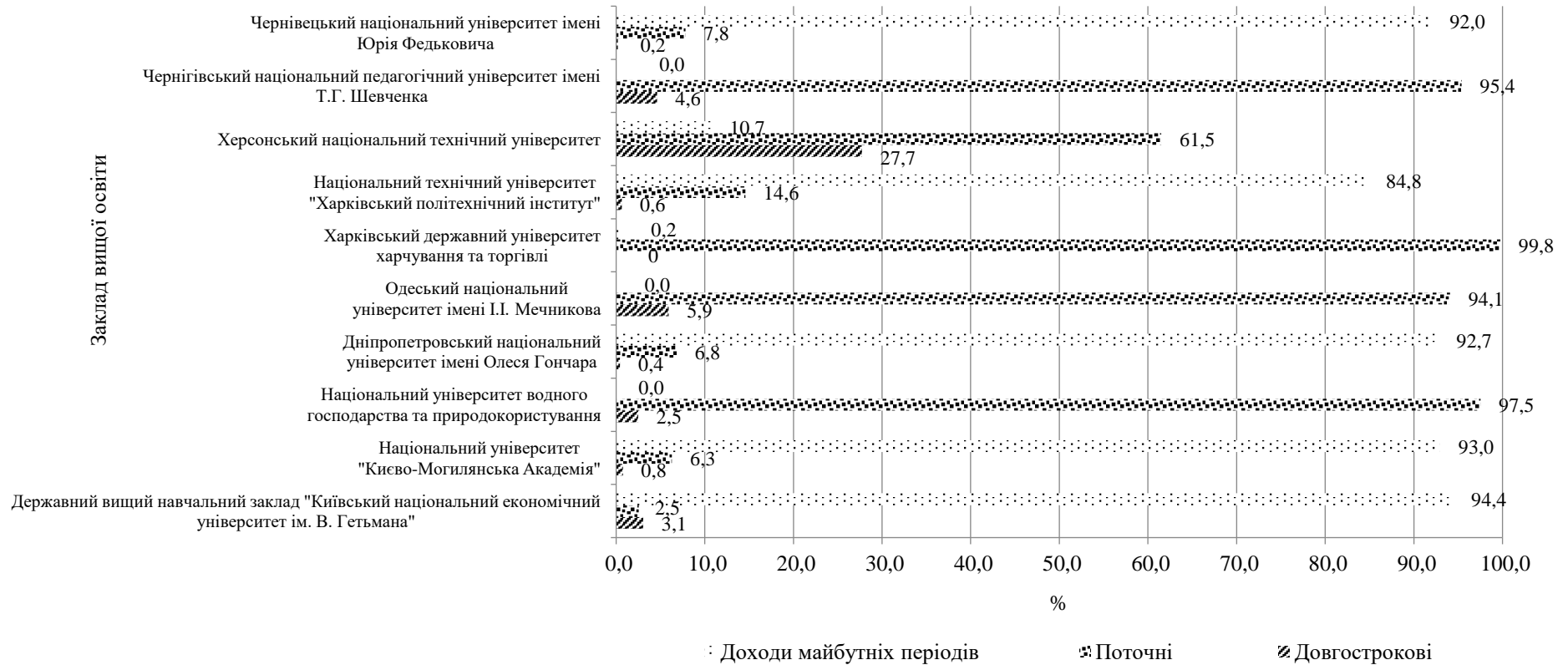


Рисунок Ф.1 – Питома вага видів зобов'язань ЗВО

Складено за: [24, 36, 37, 133, 134, 152, 154-157].

Таблиця Ф.1 – Види зобов'язань на кінець звітного періоду за ф. 1-дс ЗВО України (станом на 01.01.2018 р.)

(тис. грн)

Групи запасів	Заклад вищої освіти																			
	Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	% від загальної суми зобов'язань	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	% від загальної суми зобов'язань	Національний університет водного господарства та природокористування	% від загальної суми зобов'язань	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	% від загальної суми зобов'язань	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	% від загальної суми зобов'язань	Харківський державний університет харчування та торгівлі	% від загальної суми зобов'язань	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	% від загальної суми зобов'язань	Херсонський національний технічний університет	% від загальної суми зобов'язань	Чернігівський національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	% від загальної суми зобов'язань	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	% від загальної суми зобов'язань
Довгострокові зобов'язання	437	-	198	-	378	-	85	-	738	-	-	-	116	-	742	-	108	-	49	-
за цінними паперами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
за кредитами	437	3,1	198	0,8	378	2,5	85	0,4	738	5,9	-	-	-	-	742	27,7	108	4,6	49	0,2
інші довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	116	0,6	-	-	-	-	-	-
Поточні зобов'язання	363	-	1 644	-	14 820	-	1 324	-	11 702	-	5 514	-	2 678	-	1 646	-	2 232	-	1 907	-
за платежами до бюджету	249	1,7	-	-	-	-	-	-	178	1,4	10	0,2	673	3,7	27	1,0	16	0,7	37	0,2
за розрахунками за товари, роботи, послуги	0	0,0	2	0,0	14 452	95,1	-	-	-	-	-	-	1 191	6,5	-	-	22	0,9	-	-
за кредитами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
за одержаними авансами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	486	8,8	389	2,1	-	-	-	-	-	-

Групи запасів	Заклад вищої освіти																			
	Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"	% від загальної суми зобов'язань	Національний університет "Києво-Могилянська Академія"	% від загальної суми зобов'язань	Національний університет водного господарства та природокористування	% від загальної суми зобов'язань	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	% від загальної суми зобов'язань	Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	% від загальної суми зобов'язань	Харківський державний університет харчування та торгівлі	% від загальної суми зобов'язань	Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут"	% від загальної суми зобов'язань	Херсонський національний технічний університет	% від загальної суми зобов'язань	Чернівецький національний педагогічний університет імені Т.Г. Шевченка	% від загальної суми зобов'язань	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	% від загальної суми зобов'язань
за розрахунками з оплати праці	-		-		-		-		90	0,7	-		-		-		-		88	0,4
за розрахунками із соціального страхування	-		-		-		-		-		-		-		-		-		-	-
за внутрішніми розрахунками	-		-		6	0,04	-		-		-		-		-		-		-	-
інші поточні зобов'язання	114	0,8	1 642	6,3	362	2,4	1 324	6,8	11 435	91,9	5 018	90,8	425	2,3	1 618	60,5	2 194	93,8	1 781	7,3
Доходи майбутніх періодів	13 491	94,4	24 324	93,0	-	-	17 988	92,7	-	-	13	0,2	15 587	84,8	287	10,7	-	-	22 413	92,0
Разом	14 291	100,0	26 166	100,0	15 198	100,0	19 396	100,0	12 440	100,0	5 527	100,0	18 381	100,0	2 675	100,0	2 340	100,0	24 369	100,0

Складено за: [24, 36, 37, 133, 134, 152, 154-157].

ДОДАТОК X

Таблиця X.1 – Структура аналітичних рахунків до субрахунків 6016 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» та 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Субрахунки	Аналітичні рахунки									
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-а цифра	10-а цифра	11-а цифра	12-а цифра		
	деталізація об'єкта обліку (вид)	джерело надходжень	програма (КПКВК)	вид видатків (КЕКВ)	спосіб покриття	назви контрагентів за укладеними договорами (угодами, контрактами)	Строки погашення	Стан простроченої кредиторської заборгованості		
							12.1. Термін простроченої заборгованості (виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу)	12.2. Заборгованість, строк позовної давності якої минув, протягом трьох років	12.3 Причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального та спеціального фондів	
6016 «Інші довгострокові і фінансові зобов'язання» 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	01 – довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства; 02 - інші позикові кошти, на які нараховуються відсотки; 03 - інші довгострокові фінансові зобов'язання	«1» — загальний фонд «2» — спеціальний фонд	«1»... — залежно від КПКВ	«1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — покриття за рахунок бюджетних асигнувань «1» — покриття за кошти, отримані від плати за послуги від основної діяльності «2» — покриття за кошти, отримані від додаткової (господарської) діяльності «3» — покриття за кошти, отримані від сплати за оренду майна «4» — покриття за кошти, отримані від інших надходжень	«1», «2», ... — залежно від контрагента	«1» – терміном до 12 місяців; «2» - терміном; більше 12 місяців з дати погашення.	«1», «2», ... — залежно від терміну прострочення	«1», «2», ... — залежно від строку позовної давності якої минув	«1», «2», ... — залежно від виду причини

Таблиця Х.2 – Форма аналітичного рахунка до субрахунка 6911 «Доходи майбутніх періодів»

Субрахунки	Аналітичні рахунки						
	5-та цифра,	6-та цифра,	7-ма цифра	8-ма цифра	9-а цифра	10-а цифра	11-а цифра
	деталізація об'єкта обліку (вид)	джерело надходжень	програма (КПКВК)	вид видатків (КЕКВ)	спосіб покриття	назви контрагентів за укладеними договорами (угодами, контрактами)	термін (період) сплати платежів
6911 «Доходи майбутніх періодів»	01 – доходи від оплати за навчання; 02 – доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі); 03 – інші надходження у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах	«1» — загальний фонд	«1»... — залежно від КПКВК	«1», «2», ... — залежно від КЕКВ	«1» — покриття за рахунок бюджетних асигнувань	«1», «2», ... — залежно від контрагента	«1» - місяць «2» - семестр «3» - інший бюджетний період
		«2» — спеціальний фонд			«1» — покриття за кошти, отримані від плати за послуги від основної діяльності «2» — покриття за кошти, отримані від додаткової (господарської) діяльності «3» — покриття за кошти, отримані від сплати за оренду майна «4» - покриття за кошти, отримані від інших надходжень		

ДОДАТОК Ц

Проект

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань закладів вищої освіти

І. Загальні положення

1. Методичні рекомендації визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про окремі активи, зобов'язання закладів вищої освіти та інших бюджетних установ, які належать до сфери управління Міністерства освіти і науки України, що мають правовий статус державного майна в рамках законодавчого регулювання діяльності суб'єктів державного сектору економіки й управління об'єктами державної власності відповідно до Законів України «Про освіту», «Про вищу освіту», наказів Міністерства фінансів України, наказів Міністерства освіти і науки України, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

2. Норми Методичних рекомендацій застосовуються закладами вищої освіти, а також їх відокремленими філіями, що володіють та/або користуються об'єктами державної власності.

3. Терміни, що використовуються у цьому Положенні, мають таке значення:

Заклад вищої освіти (далі – ЗВО) – окремий вид установи, яка є юридичною особою приватного або публічного права, діє згідно з виданою ліцензією на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, проводить наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність, забезпечує організацію освітнього процесу і здобуття особами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів і здібностей.

II. Облікова політика державних закладів вищої освіти

1. Відповідно до наказу МОН «Про визначення та погодження облікової політики навчальних закладів та бюджетних установ, які належать до сфери управління Міністерства освіти і науки України» від 29.12.2015 р. № 1382 облікова політика ЗВО визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджується у розпорядчому документі за наказом керівника закладу за погодженням з головним розпорядником коштів – Міністерством освіти і науки України.

2. Облікова політика передбачає затвердження варіативного вибору методу (ів) оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, що має застосовувати ЗВО та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. В межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовуються єдині підходи до облікової політики як в цілому, так і щодо питань обліку окремих активів та зобов'язань.

3. Структура наказу про облікову політику ЗВО має складатись за такими розділами:

- одиниця обліку активів та зобов'язань (їх найменування в розрізі однорідної групи\виду);
- первісна вартість активів та зобов'язань (їх найменування в розрізі однорідної групи\виду);
- критерії визнання активів та зобов'язань, їх класифікація (підгрупи, групи);
- собівартість виробництва (створення) об'єктів активів як об'єктів обліку;
- нарахування амортизації окремих активів;
- встановлення строків корисного використання окремих активів;
- визначення ліквідаційної вартості окремих активів;
- порядок переоцінки вартості окремих активів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- оцінка вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- визнання доходів майбутніх періодів;
- визнання витрати майбутніх періодів.

III. Організація обліку окремих активів

3.1. Організація обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

1. Одиницею обліку основних засобів (далі – ОЗ) та інших необоротних матеріальних активів (далі – ІНМА) є:

- найменування;
- однорідна група ОЗ та/або ІНМА (вид).

2. До підсумку Балансу ОЗ та/або ІНМА включаються залежно від характеру попередніх операцій: за первісною, переоціненою та справедливою вартістю.

3. Первісна вартість ОЗ та/або ІНМА, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) є вартість, визначена в первинних документах, що відображається в обліку за використанням субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість ОЗ визначається на рівні справедливої вартості, оцінка якої проводиться суб'єктами оціночної діяльності. Справедлива вартість ІНМА визначається комісією суб'єкта державного сектора, за наказом керівника.

4. Первісна вартість ОЗ та ІНМА, отриманих/переданих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості ОЗ та ІНМА, за якою вони обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав/отримав. Також у первісну вартість безоплатно отриманих/переданих ОЗ та/або ІНМА включаються витрати, визначені в п.5 розділу II НП(С)БОДС 121.

5. Безоплатно отримані об'єкти ОЗ та/або ІНМА у натуральній формі в обліку визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, вартість визначається комісією бюджетної установи, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

6. При придбанні об'єктів ОЗ та/або ІНМА за плату, суми непрямих податків, які відшкодовуються суб'єктові державного сектору не включаються у первісну об'єкта, їх фінансування здійснюється за використанням коштів загального або спеціального фондів, які не вилучаються на субрахунок 5411.

7. Облік земельних ділянок здійснюється на підставі Державного акту на землю та/або право власності на земельну ділянку, які на балансі відображаються за експертною оцінкою відповідно до законодавства. За відсутністю бюджетних асигнувань на проведення експертної оцінки землі, можливо прийняти рішення щодо тимчасового використання нормативної оцінки, особливо до тих об'єктів, щодо яких не планується проведення господарських операцій та отримання економічних вигід за рішенням керівника.

8. Кожна будівля є окремим інвентарним об'єктом, до якої входять усі потрібні для експлуатації і розміщення всередині неї комунікації і відображаються в обліку як єдиний об'єкт ОЗ.

9. Об'єкт ОЗ та/або ІНМА та їх комплектуючі відображаються в обліку як відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, який виконує роботу в складі єдиного комплексу, при умові, що складові такого об'єкта мають однакові строки корисного використання (експлуатації), однакові економічну вигоду та потенціал корисності.

10. Об'єкт ОЗ та/або ІНМА складається з різних компонентів, що має різні строки корисного використання (експлуатації), різні економічну вигоду та потенціал корисності, в обліку відображаються як окремі об'єкти ОЗ та/або ІНМА із пропорційним розподілом сукупних витрат окремо за його компонентами, незалежно від алгоритму його надходження (придбання за плату, безоплатне отримання, виготовлення).

11. Витрати, які включаються у первісну вартість об'єктів ОЗ та/або ІНМА накопичуються на субрахунках 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи».

12. Витрати, понесені на передоплату періодичних видань, включаються до БФ та накопичуються на субрахунку 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» до моменту їх отримання та користування.

13. До складу бібліотечних фондів включаються усі видання, незалежно від строку корисного використання, їх вартості та обліковуються на субрахунку 1112 «Бібліотечні фонди».

14. При утриманні об'єктів ОЗ та/або ІНМА на рахунку 13 «Капітальні інвестиції» заклад визначає граничні терміни введення в експлуатацію ОЗ та/або ІНМА, має проводити оцінку цих об'єктів на річну дату балансу за наказом керівника і за результатами оцінки комісія має сформулювати звіт щодо поточного стану об'єктів ОЗ та/або ІНМА та доцільності їх утримання за первісною вартістю або необхідності їх переоцінки.

15. Аналітичний облік не введених в експлуатацію об'єктів ОЗ та/або ІНМА ведеться окремо за ціною придбання та витратами в розрізі кожного об'єкта інвестицій.

16. Аналітичний облік введених в експлуатацію об'єктів ОЗ та/або ІНМА ведеться в розрізі їх окремих класифікаційних груп за такими розділами: вид об'єкта; джерело надходжень; КПКВ; КЕКВ; залежно від способу отримання; поточний стан використання; мета утримання. Ведення аналітичного обліку можливе при наявності програмного забезпечення.

17. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним випадком встановлення нестач і втрат від псування цінностей об'єктів ОЗ та/або ІНМА.

18. Переоцінка ОЗ проводиться на річну дату балансу за наявності таких підстав: затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для встановлення справедливої вартості; перевищення порога суттєвості - відхилення залишкової вартості об'єкта ОЗ на 10% і більше від його справедливої вартості.

19. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом 50/50 та/або ІНМА, створені в результаті поліпшення об'єкта операційної оренди, що перебувають у використанні (експлуатації).

20. При зменшенні корисності об'єктів ОЗ та/або ІНМА витрати відображаються на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

21. При відновленні корисності або збільшенні економічної вигоди об'єктів ОЗ та/або ІНМА результати відображаються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».

22. Нарахування амортизації здійснюється на річну дату балансу із застосуванням прямолінійного методу протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ.

23. При нарахуванні амортизації на безоплатно отримані ОЗ та/або ІНМА (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) в обліку зменшується внесений капітал за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та збільшується дохід за кредитом субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» на суму нарахованої амортизації.

24. Безоплатно отримані ОЗ та/або ІНМА у натуральній формі підлягають амортизації у загальному порядку.

25. Амортизація не нараховується на об'єкти ОЗ та/або ІНМА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

26. При введенні в експлуатацію об'єкта ОЗ застосовуються Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектора, які визначені в додатку 1 до Методичних рекомендацій. За об'єктами ОЗ, щодо яких не визначено типових строків корисного використання, строки встановлюються створеною комісією ЗВО на основі професійного судження комісії за наказом керівника, із одночасним визначенням їх у розпорядчому документі про облікову політику.

27. При поліпшенні/зменшенні корисності об'єкта ОЗ типові строки корисного використання (експлуатації) переглядаються комісією ЗВО залежно від підстав у бік збільшення/зменшення.

28. У разі визначення закладом строків корисного використання ОЗ, які відрізняються від типових, відповідне обґрунтування такого рішення наводиться в розпорядчому документі про облікову політику за погодженням Міністерства освіти і науки.

29. Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника ЗВО, якщо залишкова вартість об'єктів ОЗ дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації та планується експлуатуватись і надалі.

30. На встановлену ліквідаційну вартість об'єктів ОЗ збільшується його первісна (переоцінена) вартість і статті внесеного капіталу. При списанні ліквідаційної вартості зменшується первісна вартість об'єкта ОЗ та внесений капітал.

31. Інвентаризація об'єктів ОЗ та/або ІНМА перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період: трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій); двох місяців для незавершених капітальних інвестицій; один раз на три роки земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій); протягом року для БФ (за рішенням керівника установи з відповідним встановленим графіком); протягом трьох років в обсязі понад 30 % об'єктів щорічно для інструментів, приладів, інвентарю (за рішенням керівника); інвентаризація інших об'єктів ОЗ та/або ІНМА проводиться щорічно (за рішенням керівника).

32. Інвентаризація бібліотечних фондів до 100 тис. одиниць, за рішенням керівника проводиться протягом 3 років в обсязі понад 30 % об'єктів щорічно; від 100 до 500 тис. од. – протягом 5 років в обсязі понад 20 %; понад 500 тис. од. – протягом 10 років в обсязі понад 10 %. Інвентаризація БФ у ЗВО проводиться за способом, який бібліотекар використовує при зв'язці фактичної наявності літературних примірників.

33. ОЗ та/або ІНМА, виявлені в результаті інвентаризації як нестача, списуються з балансу та відносяться на позабалансовий рахунок 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

34. ОЗ та/або ІНМА, виявлені в результаті інвентаризації як надлишок або не були враховані в балансі, обліковуються на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість таких об'єктів ОЗ визначається на рівні справедливої вартості.

35. Порядок вибуття об'єктів ОЗ та/або ІНМА проводиться комісією закладу, за наказом керівника.

36. Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбиранні ОЗ та/або ІНМА, залишених для ремонту та інших потреб установи, визнаються доходами спеціального фонду та відображаються за кредитом субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» та одночасним збільшенням внесеного капіталу.

37. Надходження, отримані в результаті продажу ОЗ та/або ІНМА, визнаються як доходи спеціального фонду та обліковуються за кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Вартість таких об'єктів ОЗ та/або ІНМА визначається комісією ЗВО.

38. У разі вибуття об'єктів ОЗ та/або ІНМА з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченого зносу.

39. При списанні об'єктів ОЗ та/або ІНМА, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, необхідно відносити первісну вартість до накопичених фінансових результатів та в обліку відображати такі операції за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»,

40. Не здійснюється списання об'єктів ОЗ та/або ІНМА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції за відсутністю до них фізичного доступу. При

необхідності можна вивести такий об'єкт з експлуатації (на підставі наказу керівника) у тому місяці, у якому він став недоступний, і припинити нараховувати на нього амортизацію, починаючи з наступного місяця, а у фінзвітності відображати його за залишковою вартістю станом на дату виведення його з експлуатації.

3.2. Організація обліку нематеріальних активів

1. Одиницею обліку нематеріальних активів (далі – НА) є:
 - найменування;
 - однорідна група НА (вид).
2. До підсумку Балансу НА включаються залежно від характеру попередніх операцій: за первісною, переоціненою та справедливою вартістю.
3. Первісна вартість НА, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) є вартість, визначена в первинних документах, що відображається в обліку за використанням субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість НА визначаються на рівні справедливої вартості, оцінка якої проводиться суб'єктами оціночної діяльності.
4. Первісна вартість НА, отриманих/переданих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості НА, за якою вони обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав/отримав. Також у первісну вартість безоплатно отриманих/переданих НА включаються витрати, визначені в п.5 розділу II НП(С)БОДС 122.
5. Безоплатно отримані об'єкти НА як гуманітарна або благодійна допомога в обліку визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують вартість таких об'єктів (подарунків), у разі відсутності первинних документів, вартість визначається комісією бюджетної установи, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.
6. При придбанні об'єктів НА за плату, суми непрямих податків, які відшкодовуються суб'єктові державного сектору не включаються у первісну об'єкта, їх фінансування здійснюється за використанням коштів загального або спеціального фондів, які не вилучаються на субрахунок 5411.
7. Витрати, які включаються у первісну вартість НА, накопичуються на субрахунок 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи».
8. При утриманні об'єктів НА на рахунку 13 «Капітальні інвестиції» заклад визначає граничні терміни введення в господарський оборот НА, має проводити оцінку цих об'єктів на річну дату балансу за наказом керівника і за результатами оцінки комісія має сформулювати звіт щодо поточного стану об'єктів НА та доцільності їх утримання за первісною вартістю або необхідності їх переоцінки.
9. Аналітичний облік не введених в господарський оборот НА ведеться окремо за ціною придбання та в розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом НА.
10. Аналітичний облік введених в господарський оборот НА ведеться в розрізі їх окремих класифікаційних груп за такими розділами: вид об'єкта; джерело надходжень; КПКВ; КЕКВ; залежно від способу отримання; поточний стан використання; мета утримання. Ведення аналітичного обліку можливе при наявності програмного забезпечення.
11. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним випадком встановлення нестач і втрат об'єктів НА.
12. Переоцінка НА проводиться на річну дату балансу за наявності таких підстав: затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для встановлення справедливої вартості; перевищення порога суттєвості – відхилення залишкової вартості об'єкта НА на 10% і більше від його справедливої вартості.
13. Переоцінка об'єктів НА проводиться комісією ЗВО за наявності вищезазначених підстав (крім тих, за якими не існує активного ринку і вартість відображається за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених втрат від зменшення його корисності).

14. Переоцінка проводиться лише за тими об'єктами НА, до яких є можливість встановлення та посилення на ціну при наявності активного ринку.

15. Дооцінка об'єкта НА обліковується за кредитом субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів». Витрати, пов'язані з уцінкою, списуються за дебетом субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». При збільшенні первісної вартості об'єкта НА, який раніше був уціненим (але не більше суми попереднього зменшення) обліковується за кредитом субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».

16. При зменшенні корисності об'єктів НА витрати відображаються на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

17. При відновленні корисності або збільшенні економічної вигоди об'єктів НА результати відображаються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».

18. Нарахування амортизації здійснюється на річну дату балансу із застосуванням прямолінійного методу протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта НА.

19. При нарахуванні амортизації на безоплатно отримані НА (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) в обліку зменшується внесений капітал за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та збільшується дохід за кредитом субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» на суму нарахованої амортизації.

20. Об'єкти НА з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизуються.

21. Амортизація не нараховується на об'єкти НА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

22. При введенні в експлуатацію об'єкта НА застосовуються Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектора, які визначені в додатку 2 до Методичних рекомендацій.

23. За тими об'єктами НА, щодо яких не визначено типових строків корисного використання, строки встановлюються комісією ЗВО на підставі виключно професійного судження фахівців комісії.

24. При поліпшенні або зменшенні корисності об'єкта НА типові строки корисного використання (експлуатації) переглядаються комісією ЗВО залежно від підстав у бік збільшення/зменшення.

25. У разі встановлення інших строків корисного використання НА, які відрізняються від типових, повинно мати відповідне обґрунтування щодо якого приймаються такі рішення із визначенням його в наказі про облікову політику.

26. Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника ЗВО, якщо залишкова вартість об'єкта НА дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації та буде використовуватись.

27. На визначену ліквідаційну вартість об'єкта НА збільшується його первісна (переоцінена) вартість і внесений капітал. При списанні ліквідаційної вартості зменшується первісна вартість об'єкта НА та внесений капітал.

28. Інвентаризація об'єктів НА проводиться щорічно. Строки проведення інвентаризації встановлюються комісією установи, за наказом керівника ЗВО.

29. НА виявлені в результаті інвентаризації як нестача, списуються з балансу та відносяться на позабалансовий рахунок 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів». Аналітичний облік ведеться окремо за кожним боржниками та випадками встановлення нестачі і втрат від псування цінностей.

30. НА, виявлені в результаті інвентаризації як надлишок або не були враховані в балансі, обліковуються на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» із одночасним збільшенням внесеного капіталу. У разі відсутності первинних документів, первісна вартість таких об'єктів НА визначається на рівні справедливої вартості.

31. Порядок вибуття об'єктів НА проводиться комісією бюджетної установи за наказом керівника.

32. Надходження, отримані в результаті продажу НА, визнаються як доходи спеціального фонду та обліковуються за кредитом субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Вартість таких об'єктів НА визначається комісією ЗВО.

33. У разі вибуття об'єктів НА з балансу списуються його первісна (переоцінена) балансова вартість та сума накопиченого зносу.

34. При списанні об'єктів НА, придбаних або безоплатно отриманих за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, необхідно відносити первісну вартість до накопичених фінансових результатів та в обліку відображати такі операції за дебетом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» та кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

35. Не здійснюється списання об'єктів НА, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції. При необхідності можна вивести такий об'єкт з експлуатації (на підставі наказу керівника) у тому місяці, у якому він став недоступний, і припинити нараховувати на нього амортизацію, починаючи з наступного місяця, а у фінзвітності відображати його за залишковою вартістю станом на дату виведення його з експлуатації.

3.3. Організація обліку запасів.

1. Одиницею обліку запасів є:

- найменування;
- однорідна група запасів (вид).

2. До підсумку Балансу запаси включаються залежно від характеру попередніх операцій: за первісною, відновлювальною (переоціненою) та справедливою вартістю.

3. До собівартості придбання включаються задокументована вартість поставки, а також всі витрати, пов'язані з такою операцією (комісійні, митні платежі, доставка тощо). Ідентифіковані транспортно-заготівельні витрати (які безпосередньо понесені на операцію по транспортуванню запасів) обліковуються на рахунках обліку відповідних запасів.

4. Не ідентифіковані, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку, щомісяця пропорційно відносяться на суму запасів, що вибули, або розподіляються між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Отже, транспортно-закупівельні витрати включаються не до первісної вартості придбаних запасів, а до собівартості їх вибуття.

5. Запаси, отримані у процесі ремонту, поліпшення, ліквідації ОЗ, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації (оцінкою можливого їх використання).

6. Собівартість списаних запасів на господарські потреби визначається за ідентифікованою собівартістю, за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), або за формулою середньозваженої собівартості.

7. За ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів оцінюється вибуття запасів:

- які надходять від головного розпорядника бюджетних коштів відповідно до законодавства (централізовані закупки);
- у випадку надання послуг для конкретних проектів.

8. За іншими одиницями обліку запасів рішення щодо оцінки їх вибуття приймається ЗВО (окремим структурним підрозділом). Середньозважена собівартість одиниці запасів визначається щомісячно. В основі вибору методу списання запасів ЗВО – економічна доцільність списання за умови забезпечення раціонального формування витрат за такими операціями.

9. Переоцінка проводиться на дату звітності за меншою з двох оцінок: собівартістю *або* чистою вартістю реалізації. Ознаки зменшення корисності документуються як професійне

судження за наступних умов: зменшення ринкової вартості запасів протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося; зміна способу використання запасів протягом звітного періоду або в наступному звітному періоді; технологічне або фізичне пошкодження запасів та інше свідчення зменшення економічної вигоди від використання таких активів ЗВО.

10. Конкретизація зазначених умов переоцінки (відсоткові діапазони, абсолютні величини, ідентифікація окремих факторних змін, динаміки тощо) затверджуються наказом про облікову політику ЗВО. Витрати, пов'язані з уцінкою, списуються за дебетом рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». Доходи, визнані у випадку збільшення чистої вартості реалізації запасів, що раніше були уцінені (але не більше суми попереднього зменшення), обліковуються за кредитом рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Понесені від переоцінки витрати з метою забезпечення доходів на їх покриття обліковуються на позабалансовому рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

IV. Організація обліку окремих пасивів

4.1. Організація обліку зобов'язань

1. Одиницею обліку зобов'язань є договір (контракт).
2. До підсумку Балансу зобов'язання включаються, якщо оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід / потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, його сума включається до складу доходу звітного періоду .
3. Зобов'язання ЗВО поділяються на: довгострокові, поточні, доходи майбутніх періодів.
4. Зобов'язання вважаються довгостроковим, якщо:
 - передбачений закладом термін їх погашення більше ніж дванадцять місяців;
 - позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
 - не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.
5. Облік оформлення договорів за енергосервісом як довгострокові зобов'язання рекомендуємо вести із застосуванням нових субрахунків: 6017 «Довгострокові зобов'язання за енергосервісом» – для обліку довгострокових зобов'язань; 6418 «Розрахунки за зобов'язаннями з енергосервісу» – для розрахунків за зобов'язаннями з енергосервісу.
6. Поточною кредиторською заборгованістю розпорядників бюджетних коштів вважається кредиторська заборгованість, термін оплати якої – протягом дванадцяти місяців або протягом операційного циклу.
7. Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями вважається кредиторська заборгованість, термін оплати якої передбачено протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а зобов'язання є довгостроковими (більше дванадцяти місяців).
8. Доходами майбутніх періодів ЗВО є доходи, отримані у звітному періоді, що підлягають включенню до складу доходів майбутніх звітних періодів: суми передплати за навчання; за проживання; застава та авансові платежі за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, які визнаються; абонентна плата за користування засобами зв'язку, заборгованість за енергосервісом тощо.
9. Аналітичний облік зобов'язань ведеться в розрізі їх окремих класифікаційних груп бухгалтерією ЗВО окремо за бюджетними коштами та бюджетними програмами за такими складовими, як: предмет зобов'язання, назви контрагентів за укладеними договорами, джерело фінансування, програма (КПКВК), вид видатків (КЕКВ), спосіб отримання, строки погашення та стан простроченої кредиторської заборгованості.
10. Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув (термін якого перевищує три роки), є заборгованість щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою щодо захисту свого цивільного права або інтересу.
11. Аналітичний облік простроченої кредиторської заборгованості ведеться за такими критеріями: термін простроченої заборгованості (виникає на 30-й день після закінчення терміну

обов'язкового платежу); заборгованість, строк позовної давності якої минув, протягом трьох років (прострочена заборгованість відображається щорічно); заборгованість, списана за період з початку звітнього року; причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального та спеціального фондів.

12. Порядок обліку доходів майбутніх періодів у ЗВО:

- при оплаті за навчання авансом за навчальний рік за умовами договору, де терміном (періодом) сплати платежів визначено семестр, в обліку оплату за перший семестр ЗВО мають відображати на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», а суму за другий семестр - на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

- при оплаті за проживання в гуртожитку (за умовами договору термін (період) сплати платежів встановлено 10 місяців) платежі визнаються доходами звітнього періоду та обліковуються на субрахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». При оплаті за проживання більше як за 10 місяців такі суми визнаються доходами майбутніх періодів та відображаються на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів»;

- при сплаті авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (якщо за умовами договору термін (період) сплати платежів встановлено один м'ясець) оплата за перший місяць відображається на субрахунках доходів звітнього періоду, платежі за наступні місяці – на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

13. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться бухгалтерією ЗВО за такими складовими, як: предмет зобов'язання, назви контрагентів за укладеними договорами, джерело фінансування, програма (КПКВК), вид видатків (КЕКВ), спосіб отримання, термін (період) сплати платежів.

14. Розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами та внутрішні розрахунки відображаються розгорнуто: кредитове сальдо – у складі зобов'язань, а дебетове – у складі фінансових активів.

15. Інвентаризація зобов'язань проводиться перед складанням річної фінансової звітності за три місяці до дати балансу.

16. Інвентаризація розрахунків з метою визначення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, проводиться інвентаризаційною комісією.

17. Інвентаризацію кредиторської заборгованості ЗВО, які знаходяться на тимчасово окупованій території АРК та території проведення АТО, можуть проводити тоді, коли інвентаризаційна комісія матиме можливість провести звірку документів і записів у реєстрах її обліку.

18. Кредиторську заборгованість, строк позовної давності якої минув, ЗВО, що знаходяться на тимчасово окупованій території АРК та території проведення АТО, варто продовжувати визнавати на балансовому обліку.

19. Списання кредиторської заборгованості за бюджетними коштами, строк позовної давності якої минув, проводиться щоквартально. Порядок списання кредиторської за власними надходженнями та іншими надходженнями спеціального фонду проводиться за рішенням керівника.

20. Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, в обліку проводиться шляхом коригування фінансового результату за кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

21. Суми кредиторської заборгованості за депонованою заробітною платою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами, які не одержані в установлений строк та в строк позовної давності, що минув, підлягають списанню.

22. Зобов'язання, які мають сертифікат Торгово-промислової палати України, що засвідчує неналежне виконання зобов'язань, повинні визнаватись як непередбачені зобов'язання та обліковуватись на субрахунку 053 «Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів».

V. Вплив операцій з окремими активами, зобов'язаннями на формування капіталу ЗВО

1. При оприбуткуванні об'єктів за первісною вартістю (на підставі первинних документів) до складу ОЗ, ІНМА та НА відбувається збільшення внесеного капіталу.

2. При отриманні безоплатно ОЗ, ІНМА та НА від фізичних та юридичних осіб відбувається збільшення внесеного капіталу.

3. При отриманні безоплатно ОЗ, ІНМА та НА від суб'єктів державного сектору відбувається збільшення внесеного капіталу.

4. При передачі безоплатно ОЗ, ІНМА та НА до суб'єктів державного сектору нижчого рівня відбувається зменшення внесеного капіталу.

5. При отриманні безоплатно ОЗ та ІНМА у натуральній формі відбувається збільшення внесеного капіталу

6. На суму ліквідаційної вартості об'єктів ОЗ та НА збільшується внесений капітал.

7. При списанні ліквідаційної вартості ОЗ та НА зменшується внесений капітал.

8. При дооцінці/уцінці ОЗ та НА відбувається збільшення/зменшення капіталу в дооцінках (уцінках).

9. При виявленні надлишків ОЗ, ІНМА та НА в процесі інвентаризації, які не були враховані в балансі, на суму, вказану у первинних документах, відбувається збільшення внесеного капіталу.

10. При списанні об'єктів ОЗ, ІНМА та НА, які були придбані або безоплатно отримані, відбувається зменшення внесеного капіталу на суму первісної вартості таких активів.

VI. Розкриття операцій з окремими активами, зобов'язаннями на дату звітності

1. У примітках до фінансової звітності ЗВО наводять наступну інформацію *про ОЗ та ІНМА в розрізі кожної групи*:

- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченого зносу на початок та кінець звітного року;

- сума надходження ОЗ та ІНМА за звітний період;

- діапазон строків корисного використання ОЗ (мінімальні та максимальні строки корисного використання);

- сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінки активів та зменшення/відновлення їх корисності;

- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу ОЗ та ІНМА, що вибули за звітний рік;

- сума нарахованої амортизації за звітний рік;

- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми зносу ОЗ та ІНМА за звітний рік;

- сума капітальних інвестицій в ОЗ та ІНМА за звітний рік;

- сума зобов'язань згідно з договорами, пов'язаними з придбанням у майбутньому ОЗ та ІНМА;

- сума ОЗ та ІНМА, отриманих безоплатно;

- первісна (переоцінена) вартість і сума зносу ОЗ, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження;

- вартість ОЗ та ІНМА, які тимчасово не використовуються;

- вартість повністю амортизованого об'єкта ОЗ та ІНМА, який ще використовується;

- вартість об'єкта ОЗ та ІНМА, який вибув з активного використання та утримується для продажу, передачі без оплати.

2. У примітках до фінансової звітності ЗВО наводять наступну інформацію *про НА окремо за кожною з груп*:

- первісна (переоцінена) вартість НА та сума накопиченої амортизації на початок і кінець звітного року;

- сума надходження НА за звітний період;

- діапазон строків корисного використання (мінімальні та максимальні);

- сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінок та зменшення/відновлення корисності;
- первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації НА, які вибули за звітний рік;
- сума нарахованої амортизації у звітному році;
- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми накопиченої амортизації НА за звітний рік;
- вартість НА з невизначеним строком корисного використання (експлуатації);
- сума НА, отриманих безоплатно;
- первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація НА, щодо яких існує обмеження права власності;
- первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу НА;
- суму договорів на придбання у майбутньому НА;
- загальну суму витрат на дослідження та розробки, що включена до складу витрат звітного періоду;
- склад НА, інформація про які є суттєвою, їх залишкова вартість та строк корисного використання, що залишився.

3. У примітках до фінансової звітності ЗВО наводять наступну інформацію *про операції з запасами*:

Балансову (облікову) вартість запасів:

- у розрізі окремих класифікаційних груп;
- відображених за чистою вартістю реалізації;
- відображених за відновлювальною вартістю;
- переданих у переробку, на комісію, в заставу.

4. У примітках до фінансової звітності також наводиться інформація про методи оцінки запасів, суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена переоцінка запасів в звітному році.

5. Якщо ЗВО має на балансі підсобне господарство – оприлюднює показники щодо довгострокових та поточних біологічних активів в р. XI. «Біологічні активи».

6. У примітках до фінансової звітності ЗВО наводять наступну інформацію *про зобов'язання*:

примітка VI. Зобов'язання – передбачає виділення сальдо на початок і кінець року за довгостроковими (рахунок 60), поточними (рахунки 61–66) зобов'язаннями та доходами майбутніх періодів (рахунок 69). Крім того, передбачено графи для розкриття сум зобов'язань у розрізі цих груп за строками погашення.

Додаток 1
до Методичних рекомендацій з бухгалтерського
обліку окремих активів, зобов'язань закладів
вищої освіти

Типові строки корисного використання основних засобів ЗВО (мінімальні-максимальні)

№ з/п	№ та назва субрахунку	Загальний строк корисного використання, років (мінімальний-максимальний)	Назва підгрупи	Строки корисного використання, років (додаток 1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору)
1	1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»	10-50	Будинки виробничо-господарського призначення (кіоски, ларьки, альтанки тощо)	10-50
			Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання (каркасно-комішнотові та інші полегшені)	15-50
			Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парки, сквери	20
			Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи	20
			Гідротехнічні споруди (канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди)	50
2	1014 «Машини та обладнання»	5-10	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, інші машини та обладнання	10
			Комп'ютерна техніка і її комплектуючі	5-10
3	1015 «Транспортні засоби»	5-20	Рухомий склад автомобільного транспорту	20
			Корпуси та причеми автомобілів	10
			Автомобілі вантажні	7-10
			Виробничий та спортивний транспорт	5
4	1016 «Інструменти, прилади, інвентар»	5-10	Інструменти	5
			Виробничий та господарський інвентар	10
5	1017 «Тварини та багаторічні насадження»	10-25	Насадження озеленювальні та декоративні	10-25
6	1018 «Інші основні засоби»	5-12	Інші основні засоби	5-12

Додаток 2
до Методичних рекомендацій з бухгалтерського
обліку окремих активів, зобов'язань закладів
вищої освіти

Типові строки корисного використання нематеріальних активів ДВНЗ
(мінімальні-максимальні)

№ з/п	№ та назва субрахунку	Загальний строк корисного використання, років (мінімальний-максимальний)	Назва підгрупи	Строки корисного використання, років(додаток 2 Методичних рекомендацій щодо облікової політики)
-------	-----------------------	--------------------------------------------------------------------------	----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------

				суб'єкта державного сектору)
1	1211 «Авторське та суміжні з ним права»	2-5	Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо	2
2	1213 «Права на знаки для товарів і послуг»		Права на знаки для товарів і послуг: товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа
3	1214 «Права користування майном»		Права користування майном: право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо	відповідно до правовстановлюючого документа
4	1215 «Права на об'єкти промислової власності»	5-10	Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо	5
5	1216 «Інші нематеріальні активи»		Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо	відповідно до правовстановлюючого документа

ДОДАТОК Ш

Визнання та оцінка доходів від обмінних та необмінних операцій

Таблиця Ш.1 – Оцінка доходу від операцій обміну для бюджетних установ

№ з/п	Господарські операції	Міжнародна облікова практика		Вітчизняна облікова практика	
		оцінка	метод обліку	оцінка	метод обліку
1	Бартер	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
2	Оренда (операційна)	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
3	Отримання відсотків	за справедливою вартістю	нарахування	-	-
4	Роялті	за справедливою вартістю	нарахування	-	-
5	Дивіденди	за справедливою вартістю	нарахування	-	-
6	Реалізація товарів (готової продукції, послуг).	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування

Складено за: [54, 67].

Таблиця Ш.2 – Оцінка доходів від необмінних операцій для суб'єктів державного сектора

№ з/п	Господарські операції	Міжнародна облікова практика		Вітчизняна облікова практика	
		оцінка	метод обліку	оцінка	метод обліку
1	Отримання товарів за пільговою ціною	за справедливою вартістю	нарахування	–	–
2	Гранти	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
3	Дарунки	за справедливою вартістю	нарахування	за справедливою вартістю	нарахування
4	Списання боргів	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	–
5	Штрафи	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	–
6	Пожертви (благодійні внески)	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною або справедливою вартістю	нарахування

Складено за: [54, 67].

ДОДАТОК Щ

Таблиця Щ.1 – Порівняльний аналіз складу доходів відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» та бюджетного законодавства України

№ з/п	Групи доходів	НП(С)БОДС 124 «Доходи»	БКУ (ст. 9), Бюджетна класифікація
1	Доходи від обмінних операцій	Бюджетне асигнування	-
		Доходи від надання послуг (власні надходження)	Власні надходження бюджетних установ
		Доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна)	Доходи від операцій з капіталом
		Доходи від відсотків, роялті та дивідендів	Доходи від власності та підприємницької діяльності -
		Інші доходи від обмінних операцій	-
2	Доходи від необмінних операцій	Податкові надходження	Податкові надходження
		Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)	Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)
		Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	Трансферти
		Надходження до державних цільових фондів	-
		Зобов'язання, що не підлягають погашенню	-
		-	Інші неподаткові надходження

Складено за: [146, с. 358].

ДОДАТОК Ю

Проект

Методичні рекомендації щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти

І. Загальні положення

1. Методичних рекомендації щодо обліку доходів і витрат закладів вищої освіти (надалі – Методичні рекомендації) визначають роз'яснення застосування закладами вищої освіти (ЗВО) положень Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 89/18827 (далі – стандарт 124 «Доходи») та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 року № 568, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 06 червня 2012 року за № 903/21215 (далі – стандарт 135 «Витрати»).

2. Методичні рекомендації не поширюються на визнання і оцінку доходів і витрат, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), зокрема пов'язані з: договорами оренди; дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі; продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів; змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідації; змінами вартості інших поточних активів; змінами вартості біологічних активів, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю; видобуванням корисних копалин; будівельними контрактами, крім стандартів 124 «Доходи» та 135 «Витрати».

3. У цих Методичних рекомендаціях вживаються терміни, визначені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі.

4. Господарські операції з обліку доходів і витрат оформлюються ЗВО первинними документами.

Первинним документом, що підтверджує операції з надходження доходів за рахунок загального та спеціального фондів державного бюджету (надходження бюджетних асигнувань із загального і спеціального фондів та за операціями із натурального надходження) є виписка з рахунка, відкритого в Казначействі на ім'я бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів та їх відокремлених структурних підрозділів, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 17.01.2013 за № 130/22662.

Первинним документом, що підтверджує операції з надходження платежів, які належать до власних надходжень бюджетних установ (спеціальний фонд державного бюджету), є виписка із рахунка для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ, відкритого в Казначействі на ім'я бюджетних установ - розпорядників бюджетних коштів та їх відокремлених структурних підрозділів, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 43 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 19.02.2013 за № 291/22823.

Первинні документи щодо нарахування доходів спеціального фонду ЗВО, є угоди, договори, акти виконаних послуг.

Первинними документами щодо отримання доходів спеціального фонду є виписки з спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих ЗВО у органах Державної казначейської служби України.

Господарські операції за витратами оформлюються розпорядниками бюджетних коштів первинними документами, які затверджені наказом Державного казначейства України від 18 грудня 2000 року № 130 «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання», зареєстрованим в Міністерстві юстиції

України 28 грудня 2000 року за № 962/5183, та наказом Міністерства статистики України від 21 червня 1996 року № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів».

Форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України від 05 червня 1995 р. за № 168/704.

Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то ЗВО складає такі первинні документи. До змісту первинних документів включаються обов'язкові реквізити, передбачені законодавством та іншими нормативно-правовими актами.

При застосуванні автоматизованих систем щодо обліку доходів і витрат ЗВО використовує первинні документи та реєстри в електронній формі, що застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг (Закон України від 22.05.2003 № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг») та інших нормативно-правових актів.

5. Відображення ЗВО в бухгалтерському обліку операцій з обліку доходів і витрат здійснюється відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої наказом Мінфіну від 29.12.2015 № 1219.

6. Доходи обліковуються за обмінними і необмінними операціями залежно від джерел надходження (державним або місцевим бюджетом), за кожною бюджетною програмою, фондами бюджету (загальний та/або спеціальний) та видами діяльності.

Витрати обліковуються за обмінними і необмінними операціями в розрізі елементів витрат за кожною виконуваною бюджетною програмою (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), загального та/або спеціального фондів бюджету, у тому числі за власними надходженнями, та видами діяльності (операційна, інвестиційна та фінансова).

II. Класифікація, визнання та оцінка доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС

1. Для цілей бухгалтерського обліку доходи і витрати ЗВО класифікуються в бухгалтерському обліку за групами, визначеними стандартами 124 «Доходи» та/або 135 «Витрати» відповідно.

1.1. Класифікація доходів здійснюється за такими групами:

1.1.1. Доходи від обмінних операцій:

– бюджетні асигнування *крім бюджетних асигнувань, за рахунок яких формується вартість необоротних активів та придбаваються фінансові інвестиції, які визнаються цільовим фінансуванням суб'єктів державного сектору;*

– доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна);

– кошти, що отримують ЗВО від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

У цій групі обліковуються власні надходження ЗВО, які отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету відповідно до ч. 2 ст. 13 БКУ за:

– підгрупою 1 першої групи – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

– підгрупою 2 першої групи – надходження бюджетних установ від додаткової

(господарської) діяльності;

- підгрупою 3 першої групи – плата за оренду майна бюджетних установ;
- підгрупою 4 першої групи – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна);
- підгрупою 3 другої групи – кошти, що отримують ЗВО від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право;
- підгрупою 4 другої групи – кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки;

- доходи від відсотків, роялті та дивідендів;

У цій групі обліковуються власні надходження бюджетних установ, які отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету відповідно до ч. 2 ст. 13 БКУ за **підгрупою 3 другої групи – кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти та роялті і дивідендів відповідно до законодавства.**

- інші доходи від обмінних операцій.

У цій групі обліковуються інші доходи від обмінних операцій, які можуть отримувати відповідно до законодавства заклади вищої освіти, та які не увійшли до попередніх груп, які включені до обмінних операцій.

1.1.2. Доходи від необмінних операцій:

- бюджетне асигнування.

У цій групі обліковуються бюджетні асигнування отримані відповідно до кошторису бюджетними установами за загальним та спеціальним фондом бюджету за всіма виконуваними програмами;

- трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

У цій групі обліковуються власні надходження ЗВО, які отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету відповідно до ч. 2 ст. 13 БКУ за:

підгрупа 1 другої групи - благодійні внески, гранти та дарунки;

підгрупою 2 другої групи - кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб;

- зобов'язання, що не підлягають погашенню.

За цією групою обліковуються доходи, визнані ЗВО за зобов'язаннями, які не підлягають погашенню, тобто списаними зобов'язаннями.

1.2. Класифікація витрат здійснюється за такими групами:

1.2.1. Витрати від обмінних операцій, які включають такі елементи витрат:

- оплата праці (заробітна плата);
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

1.2.2. Витрати за необмінними операціями, які включають такі елементи витрат:

- трансферти (гранти, соціальні виплати тощо);
- інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

2. Визнання доходів і витрат.

2.1. Визнання доходів здійснюється відповідно до вимог стандарту 124 «Доходи».

2.1.1 Доходи від обмінних операцій визнаються у такому порядку:

Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Дохід слід оцінювати за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами) компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

Бюджетні асигнування, крім тих, що отримані на здійснення капітальних фінансових активів, отримані суб'єктом державного сектору для понесення витрат, пов'язаних із виконанням своїх повноважень, визначених законом про Державний бюджет України, або отриманням активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю визнаються доходом одночасно із збільшенням активу або зменшенням зобов'язання. *Бюджетні асигнування отримані на здійснення капітальних фінансових активів визнаються цільовим фінансуванням у порядку встановленому законодавством.*

Доходи, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Доходи, що отримують ЗВО з метою отримання коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право визнаються у момент нарахування відсотків.

Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

Дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів визнається:

- у вигляді відсотків – у тому звітному періоді, до якого належать нарахування відсотків та строку користування відповідними активами;

- у вигляді роялті – виходячи з економічного змісту відповідної угоди за принципом нарахування;

- у вигляді дивідендів – у періоді прийняття рішення про виплату дивідендів.

Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів.

Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

Визнання *інших доходів від обмінних операцій* здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо)

оцінюються у сумі визнаного доходу.

2.1.2. *Доходи від необмінних операцій* визнаються у такому порядку:

Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт), крім послуг в натуральній формі, що призводить до отримання майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням активу, послуг (робіт), та за умови, що вони можуть бути достовірно оцінені.

Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. Такі надходження відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання.

Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

Дохід від трансфертів та коштів, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів визначається:

- від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням;
- коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів:
- безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі – доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані;
- суми зовнішньої безоплатної допомоги – активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором;
- суми внутрішньої безоплатної допомоги – активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.

Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.

Дохід від зобов'язання, що не підлягають погашенню (оприбуткування активів, які не були враховані в балансі раніше) визнається сума зобов'язання, списаного у цьому звітному періоді.

Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню (оприбуткування активів, які не були враховані в балансі раніше), списаного у цьому звітному періоді.

2.2. Визнання витрат здійснюється відповідно до вимог стандарту 135 «Витрати».

Витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Витрати визнаються витратами відповідного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

2.2.1. Витрати за *обмінними операціями* визнаються у такому порядку.

Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, **не пов'язаних із основною діяльністю**, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями).

Визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

2.2.2. Витрати за *необмінними операціями* визнаються у такому порядку:

Витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

III. Бухгалтерський облік доходів і витрат

3.1. Бухгалтерська служба ЗВО перевіряє одержані первинні документи за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів, відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників та правильність арифметичних підрахунків.

3.2. Синтетичний облік доходів і витрат ведеться в грошовій одиниці України на відповідних субрахунках 7 і 8 класів рахунків, визначених Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203.

Для відображення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з доходами застосовується Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2018 № 1219, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16.01.2016 № 86/28516.

Аналітичні складові відповідних субрахунків визначаються наказом про облікову політику.

Віднесення доходів і витрат за кодами бюджетної класифікації до відповідних субрахунків бухгалтерського обліку здійснюється у порядку рекомендованому Міністерством фінансів України листом від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851.

Відповідність кодів бюджетної класифікації до субрахунків бухгалтерського обліку за доходами наведена у додатку 1, а за витратами у додатку 2 до методрекомедацій.

3.3. Після перевірки первинних документів складаються облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку, визначені наказами Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» та від 08.09.2017 № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».

Для аналітичного обліку доходів ЗВО складають у порядку встановленому законодавством такі реєстри аналітичного обліку:

Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань. Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету. Картка ведеться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету та відкривається відкривається на рік;

Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг). Картка ведеться за видами доходів: плата за послуги, що надаються ЗВО з їх основною діяльністю; від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна; від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна), а також за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету;

Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів). Картка ведеться за видами фінансових доходів: відсотки, роялті, дивіденди за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету;

Для аналітичного обліку витрат ЗВО складають у порядку визначеному законодавством такі реєстри аналітичного обліку:

Картка аналітичного обліку касових видатків. Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом надходжень спеціального фонду складаються окремі картки.

Картка аналітичного обліку фактичних видатків. Картка ведеться щомісяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету;

Картка аналітичного обліку капітальних видатків. Ця картка призначена для відображення придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), будівництва (придбання), модернізації, реконструкції, реставрації та капітального ремонту будівель, споруд та об'єктів і супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель. Ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків, які відносяться до категорії «Капітальні видатки», за загальним та спеціальним фондами бюджету.

IV Розкриття інформації за доходами і витратами в примітках до фінансової звітності

4.1. Інформація про доходи і витрати ЗВО розкривається у розділі VIII. Доходи та витрати форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 20.12.2017 № 1539/31407.

Додаток 1
до Методичних рекомендацій щодо обліку
доходів і витрат закладів вищої освіти

Відповідність кодів бюджетної класифікації за доходами субрахункам плану рахунків

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
<i>Клас 7 «Доходи»</i>		<i>Класифікація доходів бюджету</i>	
Код рахунку	Назва рахунку	Код	Назва коду
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями	Класифікація доходів бюджету	
7011	Бюджетні асигнування	Коди не визначені класифікацією доходів	
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	-	-
7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	25010100	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
		25010200	Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
72	Доходи від продажу активів		
7211	Дохід від реалізації активів	25010400	Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)
73	Фінансові доходи		
7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів	25023000	Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право
74	Інші доходи за обмінними операціями		
7411	Інші доходи за обмінними операціями	25010300	Плата за оренду майна бюджетних установ
75	Доходи за необмінними операціями		
7511	Доходи за необмінними операціями	25002100	Благодійні внески, гранти та дарунки

Додаток 2
до Методичних рекомендацій щодо обліку
доходів і витрат закладів вищої освіти

Відповідність кодів економічної класифікації видатків бюджетів субрахункам плану рахунків

Субрахунок бухгалтерського обліку	Доходи та витрати за бюджетною класифікацією
	Витрати за обмінними операціями
8011, 8111 "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"	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"	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" (крім видатків на оплату праці, нарахувань на фонд оплати праці та соціальне забезпечення працівників вищих навчальних закладів та наукових установ, співставлених з іншими субрахунками)
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) тощо
8311 "Фінансові витрати"	2410 "Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань" 2420 "Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань"
8411 "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 (уцінки) необоротних активів
Витрати за необмінними операціями	
8511 "Витрати за необмінними операціями"	2600 "Поточні трансферти" 2700 "Соціальне забезпечення" 2280 "Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм" - соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах 3230 "Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям" 3240 "Капітальні трансферти населенню" 2800 "Інші поточні видатки" списання дебіторської заборгованості відображається за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким обліковується така заборгованість

ДОДАТОК Я

Таблиця Я.1 – Порівняльний аналіз складу витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» та бюджетної класифікації

№ з/п	Групи витрат	НП(С)БОДС 135 «Витрати»	Економічна класифікація видатків бюджету (наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11)
1	Витрати за обмінними операціями	Оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців)	Оплата праці (2110) Частина витрат на дослідження і розробки, окремі заходи реалізації державних (регіональних) програм (2280)
		Відрахування на соціальні заходи	Нарахування на заробітну плату (2120) Частина витрат на дослідження і розробки, окремі заходи реалізації державних (регіональних) програм (2280)
		Матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо)	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар (2210)
			Медикаменти та перев'язувальні засоби (2220)
			Продукти харчування (2230)
			Частина видатків на заходи спеціального призначення (2260)
			Частина витрат на дослідження і розробки, окремі заходи реалізації державних (регіональних) програм (2280)
			Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (2270)
			Частина видатків на заходи спеціального призначення (2260)
			Частина витрат на дослідження і розробки, окремі заходи реалізації державних (регіональних) програм (2280)
		Амортизація	–
		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)	Частина витрат на оплату послуг (крім комунальних) (2240)
			Обслуговування боргових зобов'язань (2400)
		Інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)	Видатки на відрядження (2250)
			Частина видатків на заходи спеціального призначення (2260)
			Частина витрат на дослідження і розробки, окремі заходи реалізації державних (регіональних) програм (2280)
			Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (3110)
			Капітальне будівництво (придбання) (3120)
			Капітальний ремонт (3130)
			Реконструкція, реставрація (3140)
Створення державних запасів і резервів (3150)			
Придбання землі та нематеріальних активів (3160)			

2	Витрати за неособистими операціями	Трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо)	Поточні трансферти (2600)
			Соціальне забезпечення (2700)
			Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (3210)
			Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (3210)
			Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (3220)
			Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям (3230)
		Капітальні трансферти населенню (3240)	
		Інші витрати за неособистими 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, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо)	–

Складено за: [146, с. 359-361].

Таблиця Я.2 – Перелік основних первинних документів та реєстрів обліку витрат/видатків в діяльності державних закладів вищої освіти*

Характер господарської операції	Документи, які надаються на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань	Документи, які надаються на стадії проведення платежів
Заробітна плата	- заявка на видачу готівки; - реєстр бюджетних зобов'язань; - реєстр бюджетних фінансових зобов'язань; - цивільно-правовий договір; - акт приймання-передачі наданих послуг; - акт виконаних робіт.	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки.
Нарахування на оплату праці	- реєстр бюджетних зобов'язань; - реєстр бюджетних фінансових зобов'язань.	Платіжне доручення, чек.
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; - рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - накладна; - акт приймання-передачі наданих послуг, акт виконаних робіт; - заявка на видачу готівки; - реєстр Звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт; - акт придбання матеріальних цінностей.	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки ¹ , заявка-доручення на забезпечення іноземною валютою. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - накладна; - акт приймання-передачі наданих послуг, акт виконаних робіт; - акт придбання матеріальних цінностей.
Продукти харчування	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір;- рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - накладна; - акт придбання матеріальних цінностей; - акт приймання-передачі наданих послуг; - заявка на видачу готівки; - реєстр Звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт - реєстр накладних (у разі обслуговування централізованою бухгалтерією).	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - накладна; - акт приймання-передачі наданих послуг, акт виконаних робіт; - акт придбання матеріальних цінностей. - реєстр накладних (у разі обслуговування централізованою бухгалтерією).

Оплата послуг (крім комунальних)	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; - рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - накладна;- реєстр Звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт - акт приймання-передачі наданих послуг, акт виконаних робіт; - кошторис на виконання робіт з поточному ремонту	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки ¹ , заявка-доручення на забезпечення іноземною валютою. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - накладна; - акт приймання-передачі наданих послуг, акт виконаних робіт;
Видатки на відрядження	1) У разі здійснення попередньої оплати: - договір; - рахунок; - наказ (розпорядження) про відрядження. 2) При отриманні послуг: - договір; - накладна; - заявка на видачу готівки; - доручення на здійснення видатків в іноземній валюті (для проведення видатків державного бюджету, пов'язаних з міжнародною діяльністю, в іноземній валюті); - розрахунок коштів у національній та іноземній валюті; - реєстр Звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки, заявка-доручення на забезпечення іноземною валютою.
Оплата тепlopостачання	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір;- рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - рахунок-фактура; - акт наданих послуг / виконаних робіт.	Платіжне доручення. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - акт наданих послуг / виконаних робіт.
Оплата водopостачання та водовідведення	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір;- рахунок; 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - рахунок-фактура; - акт наданих послуг / виконаних робіт.	Платіжне доручення. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - акт наданих послуг / виконаних робіт.
Оплата електроенергії	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір;- рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг:- договір; - рахунок-фактура;- акт наданих послуг / виконаних робіт.	Платіжне доручення. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - акт наданих послуг / виконаних робіт.
Оплата інших енергоносіїв	1) У разі здійснення попередньої оплати:- рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; - рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - рахунок-фактура; - акт наданих послуг / виконаних робіт; - накладна.	Платіжне доручення. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - накладна; - акт наданих послуг / виконаних робіт.
Стипендії	- Заявка на видачу готівки; - реєстр бюджетних зобов'язань; - реєстр бюджетних фінансових зобов'язань.	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки; - зведений реєстр виплат; - реєстр виплат.
Інші видатки	- Реєстр бюджетних зобов'язань; - реєстр бюджетних фінансових зобов'язань; - колективний договір (витяг з нього); - реєстр Звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт; - заявка на видачу готівки. Для проведення видатків в іноземній валюті: - офіційний переклад рішення закордонних юрисдикційних органів; - розрахунок іноземної валюти в еквіваленті до національної валюти.	Платіжне доручення, чек, заявка на видачу готівки, заявка-доручення на забезпечення іноземною валютою.

Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	1) У разі здійснення попередньої оплати: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; - рахунок. 2) При отриманні товарів, робіт, послуг: - договір; - акт виконаних робіт / поставки товарів; - накладна.	Платіжне доручення. Документи, що підтверджують фактичне отримання товарів, робіт та послуг за умови здійснення попередньої оплати: - акт виконаних робіт / поставки товарів; - накладна.
Повернення внутрішніх кредитів	- Кредитний договір; - графік повернення кредитів.	Платіжне доручення.

*Наказ ДКСУ від від 14 червня 2018 року № 204 «Про внесення змін до Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів

Резерв переоцінки активів/інвестицій					-60	-94,5	-329709	-19180	41463	0,4	2651	0,1						271442	188
Виділені резерви					798	116,0	228854	1331,3											
Вільні резерви					483	70,2	184978	1076,1											
Співфінансування державної нерухомості					48	7,0	72072	419,3											
Резерви від асоційованих компаній					93	13,5	36863	214,4											
Накопичений прибуток (+) / збиток (-)					-84	-12,2	-175868	-1023,1							266389	11,7			
Визначені загальні фонди									2833978	29,6	955584	25,9							
Резерв справедливої вартості									273	0,0028									
Резерв курсових різниць									33	0,0003									
Рахунок капіталу											200858	5,4							
Інші обмежені фонди											579557	15,7	7153682	50,1	57468	2,6			
Чисті інвестиції в основний капітал													3722086	26,1	1534095	68,1			
Необмежений капітал															-2271678	-100,8			
Власницький капітал																	1971324	86,6	
Збільшення резервного капіталу																	37755	1,7	

																				558
Загальний капітал																			1159754	805
Загальний капітал - резервний фонд для студентів																			10320	0,7
Резерв хеджування грошових коштів																			-1032	-0,1
Нааявний для продажу резерв																			27	0,002
Разом резервів/ капіталу ЗВО																			271442	188

Складено за даними звітності ЗЗВО за 2018 рік, оприлюдненої на офіційних сайтах закладів

Додаток АБ

Таблиця АБ.1 – Основні бухгалтерські проведенні щодо обліку коштів, які призначено до ендаумент-фонду

Зміст господарської операції	Особливості визнання об'єктів	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Аналітичний рахунок			
				5-та цифра,	6-та цифра	7-ма цифра	8-ма цифра
Отримано кошти цільового характеру, які віднесено до ендаумент-фонда ЗВО, на придбання: необоротних активів (строк використання яких не менше 36 місяців)	Об'єкти оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за первісною вартістю, яка включає вартість придбання та всі витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування»	«1», «2», «3»... - розширена інформація про особу-благодійника: юридична особа; фізична особа	«1», «2», «3»... - залежно від виду отриманої валюти: національна; іноземна	«1», «2», «3»... - залежно від використання: на потреби установи; надання в оренду; інше	«1», «2», «3»... - залежно від виду об'єкта: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи
Збільшення внесеного капіталу на суму придбаних об'єктів необоротних активів, які відносяться до ендаумент-фонда ЗВО	на суму первісної вартості	5411	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	Структура аналітичного рахунку			
довгострокових фінансових інвестицій (строк використання яких не менше 36 місяців)	Об'єкти оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю, яка складається з ціни її придбання, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.	2311, 2313	5411	«1», «2», «3»... - розширена інформація про особу-благодійника: юридична особа; фізична особа	«1», «2», «3»... - залежно від виду отриманої валюти: національна; іноземна	«1», «2», «3»... - залежно від використання: шляхом внесення до статутного капіталу; отримання до сфери управління ЗВО; отримання дивідендів та відсотків; інше	«1», «2», «3»... - залежно від виду об'єкта: придбані акції; довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій; довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств; довгострокові векселі одержані; інші
Збільшення внесеного капіталу на суму придбаних об'єктів довгострокових фінансових інвестицій, які віднесені до ендаумент-	на суму визначеної собівартості	5411	5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 «Капітал у підприємствах в	Структура аналітичного рахунку			

фонда ЗВО			іншій формі участі у капіталі»; 5213 «Капітал в частках (паях)»				
Відображення вартості безоплатно отриманих необоротних активів в натуральній формі, які віднесені до ендаумент-фонда ЗВО	Об'єкти оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за справедливою вартістю, та всі витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання	2311, 2313	7511 «Доходи за необмінними операціями»	«1», «2», «3»... - розширена інформація про особу-благодійника: юридична особа; фізична особа	«1», «2», «3»... - залежно від виду отриманої валюти: національна; іноземна	«1», «2», «3»... - залежно від цільового використання: на потреби установи; надання в оренду; інше	«1», «2», «3»... - залежно від виду об'єкта: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи
Збільшення внесеного капіталу на суму безоплатно отриманих необоротних активів	на суму справедливої вартості	7511	5111	Структура аналітичного рахунку			
Отримано кошти цільового характеру, які віднесено до ендаумент-фонда ЗВО, та призначені для довгострокового фінансування, зокрема: на депозити, стипендії, гранти, розвиток ЗВО	-	2311, 2313	7511	«1», «2», «3»... - розширена інформація про особу-благодійника: юридична особа; фізична особа	«1», «2», «3»... - залежно від виду отриманої валюти: національна; іноземна	«1», «2», «3»... - за напрямками використання депозити, стипендії, гранти, розвиток ЗВО	-
Нараховано пасивні доходи (відсотки, дивіденди, виплати і відшкодування, роялті)	Нараховано пасивні доходи (відсотки, дивіденди, виплати і відшкодування, роялті)	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7511	«1», «2», «3»... - залежно від об'єкта нарахування	«1», «2», «3»... - залежно від періоду (терміну) нарахування	«1», «2», «3»... - залежно від виду отриманої валюти	-
Отримано пасивні доходи (відсотки, дивіденди, виплати і відшкодування, роялті)	Отримано пасивні доходи (відсотки, дивіденди, виплати і відшкодування, роялті)	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2117	-	-	-	-

Узагальнено автором

Додаток АВ

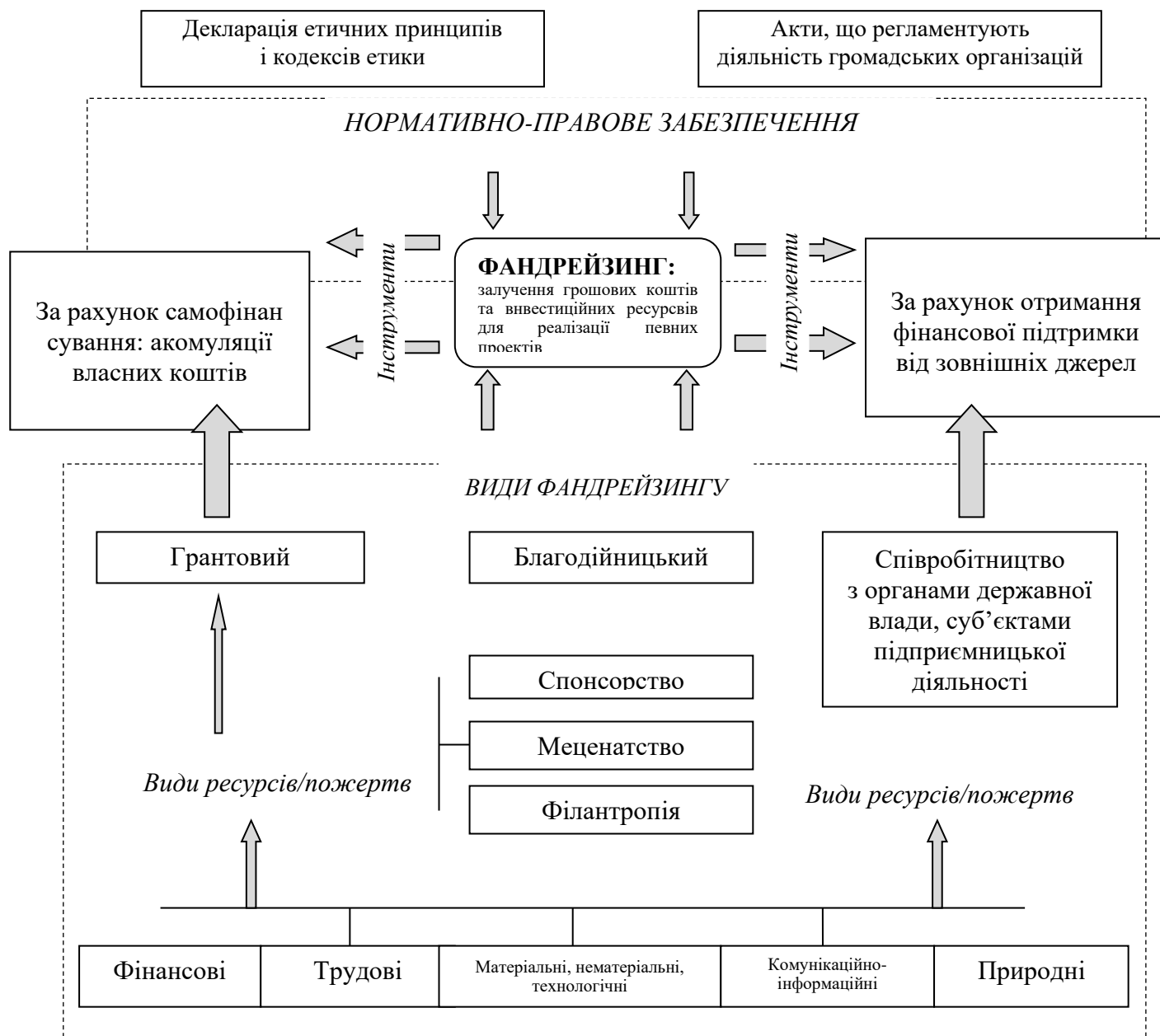


Рисунок АВ. 1. – Структура фандрейзингу

Складено за: [601, с. 93].

⁶⁰¹ Осецький В. Л., Татомир І. Л. Особливості використання ендавменту та фандрейзингу в освітній практиці. Фінанси України. № 3. 2016. С. 86–100.

Додаток АГ

Таблиця АГ.1 – Типи і види ендавмент-фондів зарубіжних університетів

Види ендавмент-фондів
<p><i>Фонд «відстрочених дарів» (DeferredGifts)</i> означає, що вся сума дарів і одержуваного доходу від ендавменту надходить у розпорядження університету не відразу, а через певний період часу (строк життя донора, бенефіціатів, установлений фіксований строк). Основними формами є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) юнітраст (Unitrusts), у якому разовий платіж із доходів фонду на користь університету встановлюється як процент від чистої ринкової вартості активів трасту; 2) ануїтетний траст (AnnuityTrusts), у якому разовий платіж із доходів фонду на користь університету встановлюється у фіксованій сумі; 3) об'єднаний фонд доходів (PooledIncomeFunds), у якому об'єднуються кілька фондів, а дохід виплачується як частина чистого доходу всього пулу. Такий фонд протягом «строку життя» донора виплачує постійні ануїтетні суми донору, розраховані виходячи із строку життя донора; також передбачено виплату коштів університету з заробленого фондом доходу протягом життя донора; 4) фонд пожиттєвої ренти (GiftAnnuityFund, AnnuityandLifeIncomeFund), який протягом «строку життя» донора виплачує йому постійні ануїтетні суми, розраховані виходячи із строку життя донора (GiftAnnuityFund); бенефіціарами є кілька університетів або інших суб'єктів, а у випадку ліквідації або смерті інших суб'єктів дар переходить у розпорядження університету, або призначеній благодійницькій організації, або в інший фонд відповідно до розпорядження донора. Існує різновид даного фонду – відстрочений фонд пожиттєвої ренти (DeferredGiftaAnnuity), у якому виплати донору робляться не відразу, а через певний час.
<p><i>Фонд на загальні цілі (необмежений фонд)</i> – не має обмежень щодо сфери використання його коштів. Рішення про напрями використання коштів приймаються після створення фонду.</p>
<p><i>Фонд, рекомендації щодо використання якого видаються донором (DonorAdvisedFund)</i> – дає можливість донору здійснити вкладення у фонд у будь-який зручний час, а напрями витрат коштів визначити пізніше.</p>
<p><i>Агентський фонд (AgencyFunds)</i>, яким управляє спеціальна організація (управляюча компанія) в інтересах ВНЗ; така організація може управляти й іншими фондами.</p>
<p><i>Агентський фонд (AgencyFunds)</i>, яким управляє спеціальна організація (управляюча компанія) в інтересах ВНЗ; така організація може управляти й іншими фондами.</p>
<p><i>Строковий ендавмент-фонд (TermEndowment)</i> передбачає, що всі кошти або їх частина можуть бути витраченими тільки після закінчення установленого періоду часу або настання певних подій, залежно від бажання донорів. Може існувати у двох варіантах:</p> <ul style="list-style-type: none"> - як фонд, який передбачає поступове витрачання основної суми ендавменту (Capital Depletion); - як фонд, створюваний під покриття дефіциту оборотного капіталу (WorkingCapitalReserve).
<p><i>Квaziендавмент-фонд</i> створюється самим університетом із власних коштів під інвестиційні цілі, але функціонує на засадах ендавменту. Обмеження з боку донорів відсутні, тому університет може в будь-який момент прийняти рішення використати основну суму ендавменту. У США ендавмент-фонди застраховані законодавчо від утрат через несприятливу кон'юктуру ринку та кризи. Однак існує можливість компенсації втрати вартості саме за рахунок коштів, накопичених у сприятливі періоди і переведених у квазіендавменти рішенням адміністрації університетів, або за рахунок нових пожертвувань, які не пов'язані обмеженнями з боку спонсорів.</p>

Складено за: [602, 603, с. 16-21, 604].

⁶⁰² Хижняк В. Д., Новикова О. В. Развитие эндаумент-фонда высшего учебного заведения / Экономический портал. URL: <http://institutiones.com/general/2363-razvitie-endaument-fonda-vysshego-uchebnogo-zavedeniya>.

⁶⁰³ Эндаумент-фонды (фонды целевого капитала) государственных и муниципальных образовательных учреждений: организация деятельности, состояние и перспективы развития: практ. руководство Я. М. Миркин (руководитель проекта), К. Б. Бахтараева, А. В. Левченко, М. М. Кудинова (при участии Т. В. Жуковой). М.: Финансовый университет, 2010. 144 с.

⁶⁰⁴ Абанкина Т. В. Целевой капитал образовательного учреждения URL: http://www.resobr.ru/materials/370/5079/?sphrase_id=14081.

Додаток АД

Проект

Методика бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти**I. Загальні положення**

1. Методику бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) закладів вищої освіти (далі – Методика) розроблено відповідно до частини третьої «Бухгалтерський облік в державному секторі» розділу IV Забезпечення ефективного виконання бюджету Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 р. № 142-р, заходу третього завдання першого Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схваленого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р, та з метою подальшого удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності шляхом застосування національних положень (стандартів).

2. Метою цієї Методики є впорядкування процедур бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) для забезпечення складання закладами вищої освіти (далі – ЗВО) фінансової звітності за формами № 1 - дс «Баланс» та № 4-дс «Звіт про власний капітал», визначених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України від 28 січня 2010 року за № 103/17398.

3. Методику розроблено із урахуванням норм Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996), Закону України «Про вищу освіту» від 01 липня 2014 року №1556-VII (далі – Закон № 1556), національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС): 121 "Основні засоби", 122 «Нематеріальні активи», затверджених наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України від 01 листопада 2010 року за № 1017/18312; 127 "Зменшення корисності активів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 , зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 20 січня 2011 р. за № 92/18830 та інших нормативно-правових актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі.

4. У цій Методиці вживаються терміни, визначені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актах, зокрема:

власний капітал - різниця між активами і зобов'язаннями суб'єкта державного сектору;

внесений капітал - капітал розпорядників бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління;

капітал у дооцінках - результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду;

фінансовий результат - результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів;

цільове фінансування - сума коштів цільового фінансування, що виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру;

звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду;

ендавмент (сталий фонд) ЗВО - сума коштів або вартість іншого майна, призначена для інвестування або капіталізації на строк не менше 36 місяців, пасивні доходи від якої використовуються ЗВО з метою здійснення його статутної діяльності у порядку, визначеному

благодійником або уповноваженою ним особою;

ЗВО - окремих вид установи, яка є юридичною особою приватного або публічного права, діє згідно з виданою ліцензією на провадження освітньої діяльності на певних рівнях вищої освіти, проводить наукову, науково-технічну, інноваційну та/або методичну діяльність, забезпечує організацію освітнього процесу і здобуття особами вищої освіти, післядипломної освіти з урахуванням їхніх покликань, інтересів і здібностей.

II. Організація обліку капіталу ЗВО

1. Бухгалтерський облік капіталу (в тому числі ендавменту) у ЗВО ведеться безперервно з дня реєстрації до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) у ЗВО належать до компетенції його власника (власників) відповідно до законодавства.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво закладом вищої освіти.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) ЗВО самостійно з дотриманням вимог Закону № 996 обирає форму його організації:

5. ЗВО:

- у порядку визначеному НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 N 1629, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 р. за N 90/18828, та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику (в тому числі ендавменту), а також зміни до неї;

- обирає форму бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту) як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом №996, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій щодо обліку капіталу (в тому числі ендавменту);

- визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку капіталу (в тому числі ендавменту).

6. Господарські операції з капіталом капіталу (в тому числі ендавменту) та його зміною оформлюються первинними документами у порядку та формами, встановленими законодавством, які є підставою для бухгалтерського обліку капіталу (в тому числі ендавменту).

6.1. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити з дотриманням вимог Закону № 996.

6.2. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

6.3. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

6.4. Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб,

які брали участь у їх складанні.

6.5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових та аналітичних регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом коштів спеціального фонду (в тому числі ендавменту) та зміною внесеного капіталу оформляється обліковими регістрами, зокрема типовими формами меморіальних ордерів, інших облікових регістрів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. за № 755

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом коштів спеціального фонду (в тому числі ендавменту) оформляється аналітичними регістрами, зокрема формами карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів відображається за типовими формами з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. за № 818.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом об'єктів нематеріальних активів відображається за типовими формами первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732.

Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то ЗВО розробляє і затверджує форми необхідних первинних документів. При цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансові звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 05 червня 1995 р. за № 168/704.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації ЗВО зобов'язаний за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Копії первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у ЗВО лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

6.6. При застосуванні автоматизованих систем обробки даних ЗВО використовують первинні документи та регістри в електронній формі, що застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг та інших нормативно-правових актів.

7. Синтетичний облік капіталу ведеться в грошовій одиниці України на рахунках обліку, визначених Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. № 1203, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за № 161/24938 (далі – План рахунків).

10. Відображення в бухгалтерському обліку операцій з капіталом здійснюється відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2018 № 1219, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16.01.2016 №

86/28516 (далі – Типова кореспонденція).

III. Методичні підходи обліку статей капіталу закладів вищої освіти (в тому числі ендавменту)

1. Відповідно до законодавства статтями капіталу суб'єктів державного сектору в цілому (крім державних цільових фондів) та ЗВО, зокрема, є: внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат, капітал у підприємствах та цільове фінансування.

2. Порядок формування капіталу та фінансового результату ЗВО передбачає всі господарські операції, пов'язані зі змінами у складі внесеного капіталу, капіталу у дооцінках, фінансового результату, капіталу у підприємствах та цільового фінансування протягом звітного періоду.

2.1. Внесений капітал формується в результаті оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління ЗВО за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету, вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Збільшення внесеного капіталу відображається в обліку внаслідок:

- оприбуткування активів, закріплених за ЗВО за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на придбання (створення) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету (в тому числі ендавменту);

-безоплатного отримання; поліпшення (модернізації);

- отриманих від ліквідації та розбирання, в результаті інвентаризації тощо.

Зменшення капіталу відображається в обліку внаслідок операцій з вилучення активів, безоплатної передачі, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні на суму, що не перевищує відповідної суми збільшення в попередніх звітних періодах власного капіталу

2.2. Капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління ЗВО, акцій, часток (паїв) формується в результаті отримання до сфери управління ЗВО акцій, часток(паїв) або використанні цільового фінансування для їх придбання.

Збільшення капіталу відбувається внаслідок операцій із надходження акцій, часток (паїв).

Зменшення капіталу відбувається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій, часток (паїв).

2.3. Капітал у дооцінках формується в результаті проведення переоцінки на суми дооцінки (уцінки) необоротних активів, які здійснюють ЗВО відповідно до НП(С)БОДС.

Зменшення капіталу у дооцінках відбувається в результаті коригування суми зносу при дооцінці необоротних активів, уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок; втрат від зменшення корисності необоротних активів.

2.4. Цільове фінансування ЗВО формується відповідно до кошторису за рахунок коштів відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

Збільшення цільового фінансування відображається в результаті отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення.

Зменшення цільового фінансування відображається в результаті створення (придбання) необоротних активів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта необоротного активу згідно із законодавством.

2.5. Фінансовий результат за поточний звітний період ЗВО формують в результаті списання доходів і витрат на результат виконання кошторису.

Збільшення фінансового результату відбувається в результаті обліку сум у порядку закриття рахунків доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно

пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

Зменшення фінансового результату відбувається в результаті обліку суми в порядку закриття рахунків витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Фінансовий результат та за попередні звітні періоди ЗВО формують шляхом накопичення фінансового результату з початку діяльності.

3. Для бухгалтерського узагальнення і накопичення інформації про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату ЗВО (в тому числі ендавменту) застосовують відповідні рахунки класу 5 «Капітал та фінансовий результат» Плану рахунків, а саме:

- 5111 «Внесений капітал», призначений для обліку формування капіталу ЗВО. Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за ЗВО за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Облік внесеного капіталу, який віднесено до ендавмент-фонду, ведеться на аналітичному рахунку (5111.Ендавмент (далі – Е)) за такими критеріями: реквізити контрагента; характеристика цільового фінансування; об'єкт обліку; вид активу; первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання;

- 52 «Капітал у підприємствах» - для обліку та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління ЗВО, акцій, часток (паїв). Збільшення капіталу у підприємствах відображається при отриманні до сфери управління ЗВО акцій, часток(паїв) або використанні цільового фінансування для їх придбання. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій, часток(паїв).

Облік капіталу у підприємства, які включені до ендавмент-фонду, ведеться на аналітичних рахунках (5211.Е; 5212. Е; 5213. Е) за такими критеріями: реквізити контрагента; вид акцій, часток (паїв); первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання;

- 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» - для обліку сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату.

Облік капіталу у дооцінках, об'єктів необоротних активів, які включені до ендавмент-фонду, ведеться на аналітичних рахунках (5311.Е; 5312. Е) за такими критеріями: реквізити контрагента; об'єкт обліку; вид активу; результат переоцінки; сума переоцінки; сума первісної вартості; сума нарахованого зносу; первісна (переоцінена) вартість; переоцінена сума зносу;

- 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» – для обліку

надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання таких коштів із визнанням відповідної суми доходів або включення до внесеного капіталу у частині введених в експлуатацію необоротних активів.

Облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру з метою включення до ендавмент-фонду, ведеться на аналітичному рахунку (5411.Е) за такими критеріями: реквізити контрагента; джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; спосіб отримання; сума цільового фінансування;

- 55 «Фінансовий результат» - для обліку й узагальнення ЗВО інформації результатів виконання кошторису за звітний період (субрахунок 5511) та накопичені фінансові результати виконання кошторису за попередні звітні періоди (субрахунок 5512).

Облік фінансового результату, який отримано в результаті операцій, пов'язаних з ендавмент-фондом, потрібно вести на аналітичних рахунках (5511.Е; 5512. Е) за такими критеріями: реквізити контрагента; вид акцій, часток (паїв); первісна (переоцінена) вартість; спосіб отримання.

4. Визнання у обліку ЗВО операцій, пов'язаних із рухом коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, цільового фінансування, а також визначенням фінансового результату здійснюється відповідно до Типової кореспонденції.

4.1. Визнання у обліку операцій, які супроводжуються зміною внесеного капіталу.

4.1.1. Збільшення внесеного капіталу на суму:

- зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів після введення в експлуатацію відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) відображається за дебетом 7511 «Доходи за необмінними операціями» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- вартості безоплатно отриманих основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів та нематеріальних активів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» / 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів та нематеріальних активів на збільшення їх первісної вартості відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні

активи» / 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) відображається за дебетом 7511 «Доходи за необмінними операціями» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності відображається за дебетом 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5111 «Внесений капітал».

4.1.2. Зменшення внесеного капіталу на суму:

- нарахованої амортизація безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 7511 «Доходи за необмінними операціями»;

- первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення до накопичених фінансових результатів балансової вартості інвестиційної нерухомості при переведенні її до складу запасів відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- безоплатно переданих основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

- безоплатно переданих нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 12 «Нематеріальні активи»;

- віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

4.2. Визнання у обліку операцій, які супроводжуються зміною капіталу у підприємства.

4.2.1. Збільшення капіталу у підприємства на суму:

- придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу грошових коштів відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій» / 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі» / 5213 «Капітал в частках (паях)»;

- придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу необоротних активів відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій» / 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі» / 5213 «Капітал в частках (паях)»;

- отримання до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального сектору економіки та збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору відображається за дебетом 2511 «Придбані акції» / 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій» / 2513 «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств» та кредитом 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій» / 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі» / 5213 «Капітал в частках (паях)».

4.2.2. Зменшення капіталу у підприємства на суму:

- вилучення зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшення розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, у частині капіталу, інвестованого в підприємства відображається за дебетом 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій» / 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі» / 5213 «Капітал в частках (паях)» та кредитом 2511 «Придбані акції» / 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій» / 2513 «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств».

4.3. Визнання у обліку операцій, які впливають на капітал у дооцінках.

4.3.1. Збільшення капіталу у дооцінках на суму:

- дооцінки первісної вартості основних засобів відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та кредитом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

- перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат відображається за дебетом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та кредитом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

- результатів дооцінки раніше не переоцінених нематеріальних активів на суму дооцінки первісної вартості відображається за дебетом 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

- перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат відображається за дебетом 12 «Нематеріальні активи» та кредитом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

- вигод від відновлення корисності основних засобів та нематеріальних активів якщо сума визнаних попередніх втрат від зменшення корисності відображалася за рахунок зменшення капіталу у дооцінках вартості відображається за дебетом 1411 «Знос основних засобів» / 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» та кредитом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів».

4.3.2. Зменшення капіталу у дооцінках на суму:

- коригування суми зносу при дооцінці основних засобів відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 1411 «Знос основних засобів» / 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;

- уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 10 «Основні засоби» / 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

- втрат від зменшення корисності основних засобів якщо сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією, наведеною у підпункті «а» пункту 1.27 Типової кореспонденції) відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 1411 «Знос основних засобів»;

- дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті (на дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну балансової вартості основних засобів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів) відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- коригування суми накопиченої амортизації при дооцінці нематеріальних активів відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

- втрат від зменшення корисності нематеріальних активів якщо сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією, наведеною у підпункті «а» пункту 2.16 Типової кореспонденції)

відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

- дооцінки об'єкта нематеріальних активів при їх вибутті (на дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну балансової вартості нематеріальних активів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів нематеріальних активів) відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення до результатів виконання кошторису результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

4.4. Визнання у обліку операцій, які впливають на зміну цільового фінансування.

4.4.1. Збільшення цільового фінансування на суму:

- отримання цільового фінансування для придбання основних засобів, нематеріальних активів, а також їх поліпшення відображається за дебетом 2311 «Поточні рахунки в банках» / 2313 «Реєстраційні рахунки» та кредитом 5411 «Цільове фінансування»;

- отримання цільового фінансування для придбання фінансових інвестицій відображається за дебетом 2311 «Поточні рахунки в банках» та кредитом 5411 «Цільове фінансування»;

- вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», а також нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» відображається за дебетом 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» / 7211 «Дохід від реалізації активів» / 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» / 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» та кредитом 5411 «Цільове фінансування»;

- вилучення з доходу звітного періоду трансфертів у сумі, що включається до первісної вартості необоротних активів, придбаних за рахунок коштів місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів відображається за дебетом 7512 «Трансферти» та кредитом 5411 «Цільове фінансування»;

- коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 5411 «Цільове фінансування».

4.4.2. Зменшення цільового фінансування на суму:

- зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів після введення в експлуатацію та об'єктів капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та

кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення нематеріальних активів на збільшення їх первісної вартості відображається за дебетом 5411 «Цільове фінансування» та кредитом 5111 «Внесений капітал».

4.5. Визнання у обліку операцій, які впливають на зміну результату виконання кошторису та накопиченого фінансового результату.

4.5.1. Збільшення результату на суму:

- нарахування зносу на основні засоби, що безоплатно передані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності відображається за дебетом 1411 «Знос основних засобів» / 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів» / 1414 «Знос інвестиційної нерухомості» та кредитом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- безоплатно отриманих капітальних інвестицій в об'єкти незавершеного будівництва за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, у випадках, передбачених законодавством відображається за дебетом 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» / 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» та кредитом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення до накопичених фінансових результатів балансової вартості інвестиційної нерухомості при переведенні її до складу запасів відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що безоплатно передані суб'єктам державного сектору відображається за дебетом 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» та кредитом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні відображається за дебетом 5111 «Внесений капітал» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- закриття рахунків доходів 7011 «Бюджетні асигнування» / 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» / 7211 «Дохід від реалізації активів» / 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» / 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» / 7511 «Доходи за необмінними операціями» та кредитом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;

- віднесення до результатів виконання кошторису результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації відображається за дебетом 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув відображається за дебетом 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» / 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» / 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами» / 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув відображається за дебетом 6412 «Розрахунки з депонентами» та кредитом 5512 «Накопичені

фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів відображається за дебетом 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

4.4.2. Зменшення результату на суму:

- нарахування зносу на основні засоби, що отримані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 1411 «Знос основних засобів» / 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів» / 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;

- віднесення до фінансових результатів суми амортизації основних засобів, нарахованої у місяці вибуття відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 8014 / 8114 «Амортизація»;

- безоплатно переданих капітальних інвестицій в об'єкти незавершеного будівництва за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, у випадках, передбачених законодавством відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 1311 / «Капітальні інвестиції в основні засоби» / 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;

- зарахування об'єктів незавершеного будівництва, безоплатно отриманих за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, у випадках, передбачених законодавством, до складу основних засобів після введення в експлуатацію відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 5111 «Внесений капітал»;

- нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що отримані безоплатно від суб'єктів державного сектору відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

- суми амортизації нематеріальних активів, нарахованої у місяці вибуття за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 8014 (8114) «Амортизація»;

- вилучення зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшення розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, у частині суми різниць відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 2511 «Придбані акції» / 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій» / 2513 «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»;

- закриття рахунків витрат відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 8011 (8111, «Витрати на оплату праці» / 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи» / 8013 (8113) «Матеріальні витрати» / 8014 (8114) «Амортизація» / 8115 «Інші витрати» / 82 «Витрати з продажу активів» / 8311 «Фінансові витрати» / 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» / 8511 «Витрати за необмінними операціями»;

- списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредитом 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари,

роботи і послуги» / 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» / 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»;

- коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі відображається за дебетом 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» / 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредитом 5411 «Цільове фінансування».

5. Документальне оформлення та облікові реєстри капіталу і фінансового результату ЗВО.

Отримання коштів цільового фінансування – бюджетних асигнувань на придбання (створення) поліпшення (модернізації) необоротних активів в обліку фіксують у меморіальному ордері 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. № 755;

Отримання коштів цільового фінансування – ендавменту на придбання (створення) поліпшення (модернізації) необоротних активів в обліку фіксують у меморіальних ордерах 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», 14 Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. № 755;

зміни (збільшення або зменшення) у внесеному капіталі відображаються у меморіальному ордері № 17

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом об'єктів необоротних активів (в тому числі ендавменту) відображається за типовими формами з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 та типовими формами первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732.

Аналітичний облік внесеного капіталу ведеться за такими критеріями: джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; вид первісної вартості (реквізити документів); спосіб отримання.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом коштів спеціального фонду, в тому числі коштів ендавменту оформляється аналітичними реєстрами, зокрема формами карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору , затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з переоцінкою об'єктів необоротних активів здійснюється за типовою формою - Акт переоцінки, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 N 732.

Аналітичний облік капіталу в дооцінках ведеться за такими критеріями: об'єкт обліку; вид активу; результат переоцінки; сума переоцінки; сума первісної вартості; сума нарахованого зносу; первісна (переоцінена) вартість; переоцінена сума зносу.

Аналітичний облік цільового фінансування (в тому числі ендавменту) ведеться за такими критеріями: джерело фінансування; об'єкт обліку; вид активу; спосіб отримання; сума цільового фінансування.

Додаток АЕ

Таблиця АЕ.1 – Зіставність МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» та МСБОДС 35 «Консолідована фінансова звітність»

НП(С)БОДС 102	МСБОДС 6	МСБОДС 35
<p>I. Загальні положення</p> <p>II. Порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності</p> <p>III. Загальна консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору</p> <p>IV. Розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Сфера застосування • Визначення Економічна група Майбутні економічні вигоди або потенціал корисності Державні комерційні підприємства Чисті активи / власний капітал • Подання консолідованих фінансових звітів • Сфера застосування консолідованих фінансових звітів • Установлення контролю іншого суб'єкта господарювання для цілей фінансової звітності Контроль для цілей фінансової звітності Регулятивні повноваження і повноваження придбання Визначення існування контролю для цілей фінансової звітності • Процедури консолідації • Облік контрольованих суб'єктів господарювання в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання • Розкриття інформації • Перехідні положення • Дата набрання чинності • Порівняння з МСБО 27 	<ul style="list-style-type: none"> • Мета • Сфера застосування Об'єднання організацій в державному секторі Подання консолідованої фінансової звітності Комерційні організації з державною участю • Визначення Угода, що має обов'язкову силу (Binding Arrangement) Економічна група • Контроль Повноваження Вигоди Зв'язок між повноваженнями і вигодами • Вимоги до обліку Процедури консолідації Єдина облікова політика Оцінка Потенційні права голосу Звітні дати Неконтролюючі частки участі (Non-Controlling Interests) Втрата контролю • Інвестиційні організації: вимоги до справедливої вартості Визначення того, чи є організація інвестиційною Професійні судження та припущення Облік зміни статусу інвестиційної організації • Перехідні положення • Дата набрання чинності • Скасування і заміна МСБОДС 6 (грудень 2006 р) • Керівництво по застосуванню • Поправки до інших МСБОДС • Підстава для висновків • Керівництво по впровадженню • Приклади (Illustrative Examples) • Порівняння з МСБО 10

Складено за: [605, 606, 607].

⁶⁰⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

Додаток АЖ

Таблиця АЖ.1 – Положення МСБОДС та НП(С)БОДС щодо складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору

Положення	МСБОДС	НП(С)БОДС
Визначення поняття	1 «Подання фінансових звітів» (п. 6): <i>Фінансові звіти загального призначення</i> – це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, спеціально складених відповідно до їхніх конкретних інформаційних потреб.	101 «Подання фінансової звітності» (п. 4 розд. I): <i>Фінансова звітність</i> – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період.
Розкриття інформації у фінансовій звітності	1 «Подання фінансових звітів» (п. 15): Для досягнення цих цілей фінансові звіти надають інформацію про: а) активи; б) зобов'язання; в) чисті активи / власний капітал; г) дохід; г) витрати; д) грошові потоки суб'єкта господарювання.	101 «Подання фінансової звітності» (п. 8 розд. I): У фінансових звітах надається інформація про: а) активи; б) зобов'язання; в) власний капітал; г) дохід; г) витрати; д) грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.
Облікова політика: визначення поняття	1 «Подання фінансових звітів» (п. 6): <i>Облікова політика</i> – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів.	101 «Подання фінансової звітності» (п. 4 розд. I): <i>Облікова політика</i> – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності.
Облікова політика : альтернативне застосування методів оцінки	1 «Подання фінансових звітів» (п. 38): Якщо згідно з МСБОДС можна застосовувати одну або кілька альтернативних облікових політик (базову чи дозволена альтернативну), суб'єкту господарювання слід обрати та послідовно застосовувати одну з цих політик, якщо стандарт не вимагає або не дозволяє такої класифікації статей (операцій, подій, залишків, сум тощо), для якої необхідно обирати політики.	101 «Подання фінансової звітності» (п. 2 розд. II): Якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.
Принципи підготовки фінансової звітності	1 «Подання фінансових звітів»: - достовірності; - безперервності;	101 «Подання фінансової звітності» (п. 1 розд. III): - повного висвітлення; - автономності суб'єкта державного сектору;

⁶⁰⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 6 – Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81052/6a.pdf>.

⁶⁰⁷ International Public Sector Accounting Standard 35 – Consolidated Financial Statements. International Public Sector Accounting Standards Board. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-IPSAS-35-Consolidated-Financial-Statements.pdf>.

	<ul style="list-style-type: none"> - послідовності подання; - суттєвості та об'єднання; - згортання; - порівнянності інформації. 	<ul style="list-style-type: none"> - послідовності; - безперервності; - нарахування; - превалювання змісту над формою; - єдиного грошового вимірника.
Склад фінансової звітності	<p>1 «Подання фінансових звітів» (п. 19): Повний комплект фінансових звітів містить такі компоненти:</p> <ul style="list-style-type: none"> - звіт про фінансовий стан; - звіт про фінансові результати; - звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі; - звіт про рух грошових коштів; - облікову політику та примітки до фінансових звітів. 	<p>101 «Подання фінансової звітності» (п. 1 розд. IV): Фінансова звітність складається з:</p> <ul style="list-style-type: none"> - балансу; - звіту про фінансові результати; - звіту про власний капітал; - звіту про рух грошових коштів; - приміток до річної фінансової звітності.
Вимоги до складання та подання фінансової звітності	Перелік вимог до розкриття інформації та подання фінансових звітів наведений у МСБОДС 1 та МСБОДС 2.	<p>НП(С)БОДС 101 містить лише склад та загальні вимоги до оцінки окремих статей фінансової звітності.</p> <p>Деталізовані вимоги щодо оцінки та розкриття статей фінансової звітності наведені в окремому нормативно-правовому акті – наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307.</p> <p>Вимоги до подання фінансової звітності передбачені у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419.</p>
Форми звітності	<p>1 «Подання фінансових звітів» Стандарт включає в себе додаток з прикладом способів виконання вимог стандарту до подання Звіту про фінансовий стан, Звіту про фінансові результати та Звіту про зміни у чистих активах / власному капіталі.</p> <p>2 «Звіт про рух грошових коштів» Стандарт включає в себе додаток з прикладом способів виконання вимог стандарту до подання Звіту про рух грошових коштів за різними методами.</p>	<p>101 «Подання фінансової звітності» Стандартом затверджено типові форми фінансової звітності суб'єктів держаного сектору:</p> <p>ф. № 1-дс «Баланс»;</p> <p>ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати»;</p> <p>ф. № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів»;</p> <p>ф. № 4-дс «Звіт про власний капітал».</p>
Події після дати звітності	<p>14 «Події після дати звітності» У міжнародній практиці складання фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору передбачено окремий стандарт щодо відображення подій після дати звітності. Метою даного стандарту є визначення, коли суб'єкту господарювання слід коригувати свої фінансові звіти стосовно подій після дати звітності; розкриття інформації, яку суб'єкт господарювання повинен надавати про дату, коли фінансові звіти були затверджені до опублікування, та про події після дати звітності.</p>	<p>101 «Подання фінансової звітності» У національній практиці складання фінансової звітності суб'єктами держаного сектору не передбачено окремого стандарту щодо відображення подій після дати звітності.</p> <p>НПСБОДС 101 включає в себе окремий розділ X. Події після дати балансу, в якому наведено поділ подій після дати балансу на такі, що потребують та не потребують відповідних коригувань у фінансовій звітності або розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності.</p>
Інформація щодо	20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	101 «Подання фінансової звітності»

пов'язаних сторін	У міжнародній практиці складання фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору передбачено окремий стандарт щодо порядку надання інформації про операції з пов'язаними сторонами у фінансових звітах. Метою даного стандарту є вимога розкриття інформації про існування пов'язаних сторін і відносин з ними за наявності контролю, а також розкриття інформації щодо операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами, які відбуваються за певних обставин.	У національній практиці складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору не передбачено окремого стандарту щодо порядку надання інформації про операції з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності. НПСБОДС 101 включає в себе окремий розділ IX. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін, в якому наведено визначення пов'язаних сторін та види операцій ними.
Інформація про виконання бюджетів у фінансовій звітності	24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» У міжнародній практиці складання фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору передбачено окремий стандарт щодо порядку надання інформації про виконання бюджету у фінансових звітах суб'єктів господарювання державного сектору, які публікують свої затверджені бюджети.	У національній практиці для розкриття інформації про виконання кошторису бюджетних установ передбачено окремий вид звітності – бюджетна звітність (Бюджетний кодекс України, ст. 58). НП(С)БОДС (пп. 7.5 п. 7 розд. XI) містить вимоги щодо розкриття інформації про виконання кошторису бюджетних установ в частині відображення різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини їх виникнення, а також причин відхилення між затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін. Проте, у типовій ф. № 5-дс Примітки до річної фінансової звітності, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977, відсутній окремий розділ для розкриття такої інформації.
Розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності	1 «Подання фінансових звітів» 2 «Звіт про рух грошових коштів» Стандартами визначено перелік інформації яку суб'єкт господарювання державного сектору має розкривати у примітках до фінансових звітів.	101 «Подання фінансової звітності» Стандартом передбачено основні вимоги до розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності. Детальний перелік інформації за об'єктами бухгалтерського обліку, що повинна включатись до приміток наведена у відповідних НП(С)БОДС.

Складено за: [⁶⁰⁸, ⁶⁰⁹].

⁶⁰⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 – Подання фінансових звітів. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf>.

⁶⁰⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

Додаток АИ

Таблиця АИ.1 – Порядок розкриття інформації за статтями доходів від обмінних та необмінних операцій розділу I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті	Нормативно-правова база
Бюджетні асигнування	2010	Відображається інформація про суми бюджетних асигнувань, розраховується залишок на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування». Розраховується сума бюджетних асигнувань, яка списується в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».	
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	Відображається інформація про суми нарахованих доходів від надання послуг ЗВО, розраховується залишок на субрахунках 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі». Розраховується сума нарахованих доходів, яка списується в останній день звітного кварталу або року з Д-т субрахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» на К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».	НПСБОДС 124 «Доходи» п. 2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333 Норми ККД
Інші доходи від обмінних операцій	2050	Відображається інформація про суми доходів за іншими обмінними операціями, які не відображені у статтях за рядками 2010-2040 Розраховується залишок на субрахунках 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Розраховується сума нарахованих суми доходів, які списуються в останній день звітного кварталу або року за Д-т субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».	
Інші доходи від необмінних операцій	2130	Відображається інформація про суми від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг). Наводиться інформація про доходи, отримані у грошовій та натуральній формі, суми яких обліковуються на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями».	

Таблиця АИ.2 – Порядок розкриття інформації за статтями витрат за обмінними та необмінними операціями розділу I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)

Назва статті	Код рядка	Особливості складання та порядок розрахунку статті	Нормативно-правова база
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	Відображаються витрати, проведені під час виконання: програм за загальним фондом; програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконуються коштом інших надходжень цього фонду.	НП(С)БОДС 135 «Витрати» п. 17 Методичних рекомендацій № 1170
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг,	2220	Відображаються витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг ЗВО, Розраховуються суми витрат на субрахунках: а) 8111 «Витрати на оплату праці»; б) 8112 «Відрахування на соціальні заходи» в) 8113 «Матеріальні витрати», у т. ч. суми нестач і втрат від псування запасів, віднесених на рахунок установи також у межах установлених норм природних втрат за КЕКВ: 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»; 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»; г) 8114 «Амортизація»; д) 8115 «Інші витрати». Розраховується залишок витрат,	п.2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333

виконання робіт)		списаних в останній день звітної кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду» та К-ту субрахунків: 8111 «Витрати на оплату праці»; 8112 «Відрахування на соціальні заходи»; 8113 «Матеріальні витрати»; 8114 «Амортизація»; 8115 «Інші витрати».	
Інші витрати за обмінними операціями	2250	Відображаються витрати, які не відображені у статтях за рядками 2210-2240, зокрема розраховується сума витрат на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» за КЕКВ: а) 2250 «Видатки на відрядження»; б) 2800 «Інші поточні видатки». Зокрема: втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо; залишкову чи первісну вартість об'єктів основних засобів, нематеріальних активів у разі їх списання з балансу; списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації. Розраховується підсумок витрат, списаних в останній день звітної кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду» та К-т субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». Також в цій статті наводиться інформація про витрати, які віднесені до ендамент-фонду, крім коштів, які призначені на придбання необоротних активів.	
Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	2300	Відображаються витрати за наданими трансфертами, наводиться суми витрат, на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: 2600 «Поточні трансферти»; 2700 «Соціальне забезпечення» (за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії»); 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» (за виключенням витрат, які провели за КЕКВ 2720). Розраховується підсумок витрат, списаних в останній день звітної кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду» та К-т субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».	НП(С)БОДС 135 «Витрати» п. 17 Методичних рекомендацій № 1170 п. 2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333
Інші витрати за необмінними операціями	2310	Відображаються інші витрати за необмінними операціями), наводиться сума витрат, яка обліковується на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: а) 2250 «Видатки на відрядження»; б) 2800 «Інші поточні видатки», зокрема: втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; суми знецінення (уцінки) необоротних активів; списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації. Розраховується підсумок витрат, списаних в останній день кварталу або року за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду» та К-т субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».	

Додаток АК

Таблиця АК.1 – Регістри аналітичного обліку, інформація яких використовується ЗВО при складанні звітності

№ з/п	Назва реєстру обліку	Що відображається в реєстрі аналітичного обліку	Форми звітності, де враховують дані аналітичного обліку
1	Картка аналітичного обліку готівкових операцій	Відображають операції з готівкою в касі ЗВО в розрізі КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС), КЕКВ, фондів (загального і спеціального, за видами надходжень спеціального фонду). Картку ведуть щомісячно і заповнюють на підставі кожного звіту касира. Підсумок підраховують за кожним звітом касира. Підсумок на кінець місяця повинен відповідати даним касової книги і дебетовому залишку субрахунку 2211 в книзі «Журнал-Головна»	Підсумок на кінець останнього місяця звітного кварталу (року) повинен відповідати залишку, відображеному в ряд. 1161 ф. № 1-дс «Баланс» (гр. 4 «На кінець звітного періоду»)
2	Картка аналітичного обліку касових видатків	Відображають касові видатки за кожним КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС), загальним і спеціальним фондами, окремо за кожним видом надходжень спеціального фонду. Заповнюють щомісячно на підставі виписок органу Казначейства	Дані картки повинні відповідати на звітну дату інформації про касові видатки у звітному періоді, які відображаються в графах «Касові за звітний період (рік)» ф. № 2, ф. № 4 сумарно за звітний період у розрізі КЕКВ
3	Картка аналітичного обліку фактичних видатків	Відображають фактичні видатки за кожним КПКВК (ТПКВКМБ/ ТКВКБМС), загальним і спеціальним фондами, окремо за кожним видом надходжень спеціального фонду. Заповнюють щомісячно на підставі підсумкових результатів меморіальних ордерів, де були відображені фактичні видатки протягом місяця (№ 4, 5, 6, 8, 10, 12, 13)	Дані про фактичні видатки, наведені в картці на звітну дату, повинні відповідати загальній сумі витрат за обмінними і необмінними операціями ряд. 2380 розд. I ф. № 2-дс
<i>Оскільки в органі Казначейства облік фактичних видатків не ведуть, то за достовірність даних про фактичні видатки у звітності відповідальність несе ЗВО - розпорядник бюджетних коштів, який подає бюджетну і фінансову звітність.</i>			
4	Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань	Картку ведуть у розрізі КЕКВ окремо за кожним КПКВК (ТПКВКМБ/ ТКВКБМС). Ведуть окремо за загальним і спеціальним фондами. Відкривають на рік і відображають: — кошторисні призначення та їх зміни протягом звітного року; — надходження асигнувань і доходів спецфонду, отриманих від розпорядника бюджетних коштів вищого рівня (на підставі виписок органу Казначейства); — зменшення асигнувань відображають зі знаком «мінус». При цьому щомісячно відображають: — суму асигнувань за кожен місяць; — загальну суму асигнувань, отриманих з початку року; — залишок річних бюджетних призначень	Дані картки повинні відповідати на звітну дату: — кошторисним призначенням, які відображають у ф. № 2, ф. № 4 за графами «Затверджено на звітний рік» (з урахуванням внесених змін протягом року); — розмірам доходів спецфонду, отриманих від головного розпорядника бюджетних коштів у відповідних формах бюджетної звітності. Різниця між кошторисними призначеннями і отриманими асигнуваннями дозволяє оцінити залишок непрофінансованих річних кошторисних призначень
5	Книга аналітичного обліку	Книгу відкривають на рік у розрізі КЕКВ та окремо за	Дані цієї форми також можна використати для контролю даних

	асигнувань та взятих зобов'язань	<p>загальним і спеціальним фондами. Для кожного КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС) відкривають окремі сторінки.</p> <p>Зокрема, в ній відображають:</p> <ul style="list-style-type: none"> — кожне розміщення замовлень, укладення договорів, придбання товарів (робіт, послуг), у результаті яких розпорядником бюджетних коштів будуть здійснені відповідні оплати; — дані кожного зареєстрованого документа; — виводять залишок кошторисних призначень, у розрізі яких розпорядник може взяти відповідні зобов'язання. <p><i>Зверніть увагу! Документи, що підтверджують узяті в поточному році і не оплачені протягом року зобов'язання, переносять до Книги наступного бюджетного періоду</i></p>	<p>про дебіторську і кредиторську заборгованість, яка може виникнути на кінець звітного періоду і буде відображена у формі бюджетної звітності № 7. Ці дані можна визначити як різницю між узятими зобов'язаннями і касовими видатками (Картка аналітичного обліку касових видатків) за відповідним фондом, КПКВ і КЕКВ.</p> <p>Так, якщо різниця між узятими зобов'язаннями і касовими видатками буде додатною, то в наявності кредиторська заборгованість, а якщо від'ємною — дебіторська заборгованість (ф. № 7).</p> <p>Маркером можливості узяття наступних зобов'язань у цій формі є залишок кошторисних призначень, який визначається як різниця між затвердженими кошторисними призначеннями і зареєстрованими зобов'язаннями на підставі первинних документів</p>
6	Картка аналітичного обліку капітальних видатків	<p>Картку ведуть щомісячно в розрізі КЕКВ за загальним і спеціальним фондами щодо видатків, які належать до категорії «Капітальні видатки» відповідно до Інструкції № 333.</p> <p>Зокрема, в ній відображають:</p> <ul style="list-style-type: none"> — кошти, спрямовані на збільшення вартості необоротних активів за відповідними субрахунками бухгалтерського обліку; — кошти, які не відносяться на збільшення вартості необоротних активів 	<p>У ній відображають видатки, пов'язані з цільовим фінансуванням, які відображаються на субрахунку 5411 і використані на придбання необоротних активів, видатки, пов'язані з доведенням їх до робочого стану, а також видатки на капітальний ремонт</p>
7	Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)	<p>Відображають дані про нараховані доходи, що надійшли, за окремими видами власних надходжень бюджетних установ протягом звітного року на підставі первинних документів за кожним контрагентом (на підставі виписок органу Казначейства).</p> <p>Зокрема, в ній відображають:</p> <ul style="list-style-type: none"> — річні суми планових надходжень (з урахуванням коригування сум змін, внесених до кошторису); — загальні суми нарахованих доходів за місяць і нарастаючим підсумком з початку звітного року; — загальні суми доходів, що надійшли, за місяць і нарастаючим підсумком з початку звітного року 	<p>Суми нарахованих доходів відображають в розділі 1 Картки аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) у розрізі контрагентів і за видами власних надходжень спеціального фонду, які відносяться до першої групи таких надходжень, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> — плата за послуги, які надаються бюджетними установами відповідно до їх основної діяльності (підгрупа 1); — надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності (підгрупа 2); — плата за оренду майна бюджетних установ (підгрупа 3); — надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна, окрім нерухомого майна (підгрупа 4). <p>Ці дані мають бути тотожні даним рядків 020 — 050 граф «Затверджено на звітний рік» ф. № 4-1.</p> <p>При цьому в розділі 2 Картки аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) за видами надходжень</p>

			<p>відображаються отримані доходи, які повинні на звітну дату відповідати даним графі «Надійшло коштів за звітний період (рік)» ф. № 4-1.</p> <p>Різницю між нарахованими доходами, що надійшли, відображають у ф. № 7 як дебіторську заборгованість, а якщо різниця буде від'ємною — як кредиторську заборгованість (це може виникнути при отриманні передоплати)</p>
8	<p>Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів)</p>	<p>Картку ведуть у розрізі видів доходів: відсотки, роялті, дивіденди.</p> <p>Наприклад, у цій Картці розпорядник бюджетних коштів відображає відсотки, отримані від тимчасового розміщення вільних грошових коштів від господарської діяльності на рахунках банків, у випадках, передбачених законодавством. Зокрема, можливість розміщувати вільні кошти у банках надана навчальним закладам відповідно до Порядку розміщення ЗВО на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектора економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, затвердженого постановою КМУ від 26.08.2015 р. № 657.</p> <p>Картку відкривають на рік і відображають щомісячно: нараховані і отримані фінансові доходи за місяць і наростаючим підсумком з початку звітнього року.</p> <p>Записи про нараховані доходи відображають на підставі даних первинних документів, а про доходи, що надійшли, — на підставі виписок органу Казначейства за відповідними операціями</p>	<p>Ця Картка актуальна для розпорядників бюджетних коштів, які згідно з чинним законодавством можуть тимчасово розміщувати вільні грошові кошти спеціального фонду на банківських рахунках.</p> <p>Інформація про нараховані і отримані доходи, наведені в Картці, має бути тотожна даним рядка 040 ф. № 4-2 за такими графами:</p> <ul style="list-style-type: none"> — 6 «Залишок на початок звітнього року, у тому числі на рахунках в установах банків»; — 8 «Надійшло коштів за звітний період (рік)»; — 10 «Касові за звітний період (рік), у тому числі перераховані з рахунків в установах банків»; — 12 «Залишок на кінець звітнього періоду (року), у тому числі на рахунках в установах банків»

Додаток С

Таблиця С.1 – Узагальнення руху коштів за видами діяльності в первинних документах та регістрах ЗВО

Вид діяльності	Напрямки руху коштів	Код рядка	Пояснення	Регістр, у якому можуть бути відомості для заповнення форми
Операційна діяльність	Надходження від обмінних операцій:			
	бюджетні асигнування	3000	сума всіх отриманих асигнувань, за винятком асигнувань капітального характеру, які обліковуються в складі цільового фінансування	Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань
	надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	кошти, отримані від реалізації наданих робіт, послуг, а також виготовленої продукції	Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)
	надходження від продажу активів	3010	надходження від реалізації в установленому порядку майна, крім нерухомого	Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)
	інші надходження від обмінних операцій	3015	не включені до перелічених вище рядків надходження від обмінних операцій, які за своєю сутністю не можуть належати до інвестиційної та фінансової діяльності	Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)
	Надходження від необмінних операцій:			
	податкові надходження	3020	ЗВО не заповнюють	
	неподаткові надходження	3025	ЗВО не заповнюють	
	трансферти	3030	кошти трансфертів, отримані закладом	
	з них кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031		
	надходження до державних цільових фондів	3040	ЗВО не заповнюють	
	інші надходження від необмінних операцій	3045	не включені до перелічених вище рядків надходження від необмінних операцій, зокрема безоплатно отримані кошти, обороти касових надходжень за безоплатно отриманими активами, роботами (послугами) в натуральній формі	
	Інші надходження	3090	кошти, отримані у тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому їх розподілу, перерахуванню за призначенням, а також спрямовуються на виплати працівникам	Зокрема, рядок включає обороти за дебетом субрахунку 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»
Витрати за обмінними операціями:				
Операційна діяльність	витрати на виконання бюджетних програм	3100	використання коштів за КЕКВ 2110, 2200 (крім сум оплати витрат, що привели до збільшення вартості необоротних активів), а також інші витрати, пов'язані з виконанням повноважень ЗВО	Картка аналітичного обліку касових витратків
	витрати на виготовлення	3110	використання коштів за КЕКВ 2110, 2200 (крім сум	

	продукції (надання послуг, виконання робіт)		оплати витрат, що привели до збільшення вартості необоротних активів), а також інші витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	
	витрати з продажу активів	3115	оплата послуг, пов'язаних з реалізацією активів, наприклад, за транспортування, виготовлення документації тощо	
	інші витрати за обмінними операціями	3120	суми використаних коштів на напрями операційної діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей	
Витрати за необмінними операціями:				
	трансферти	3125	суми, які перераховано у вигляді трансферту	Картка аналітичного обліку касових видатків
	з них кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126		
	інші витрати за необмінними операціями	3130	не включені до перелічених вище рядків суми використаних коштів на напрями операційної діяльності за необмінними операціями, зокрема суми, виплачені як соцзабезпечення, оплата податкових, неподаткових та інших платежів на безповоротній основі, передбачених законодавством, обороти касових надходжень за безоплатно отриманими активами, роботами (послугами) в натуральній формі	
	Інші витрати	3180	використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальший їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням	Картка аналітичного обліку касових видатків; зокрема, рядок, включає обороти за кредитом субрахунку 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум»
Інвестиційна діяльність	Надходження від продажу:			
	фінансових інвестицій	3200	надходження від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств	Відповідно до оновленого <i>Порядку № 307</i> ці рядки заповнюються на підставі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції», але зауважимо, що в цих рядках мають бути показники руху коштів (касові надходження)
	основних засобів	3205		
	інвестиційної нерухомості	3210		
	нематеріальних активів	3215		
незавершених капітальних інвестицій	3220			
Інвестиційна діяльність	довгострокових біологічних активів	3225	Рядок заповнюється, починаючи зі звітності за перший квартал 2018 року	
	Інші надходження	3235	інші надходження від інвестиційної діяльності, не включені до попередніх статей	

	Витрати на придбання:		сума витрат має відповідати обороту за кредитом рахунку 54 (якщо виділені асигнування витрачено)	Картка аналітичного обліку касових видатків	
	фінансових інвестицій	3245		Відповідно до оновленого <i>Порядку № 307</i> ці рядки ЗВО заповнюються на підставі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції» (в цих рядках мають бути показники руху коштів - касові витрати)	
	основних засобів	3250			
	інвестиційної нерухомості	3255			
	нематеріальних активів	3260			
	незавершених капітальних інвестицій	3265			
	довгострокових біологічних активів	3270			Рядок слід заповнювати починаючи зі звітності за перший квартал 2018 року
інші витрати	3285	інше використання коштів на інвестиційну діяльність, не включене до попередніх статей			
Фінансова діяльність	Надходження від:		надходження коштів у результаті повернення раніше наданих ЗВО кредитів	Відповідно до оновленого <i>Порядку № 307</i> ці рядки заповнюються на підставі змін у статтях Балансу, пов'язаних з фінансовою діяльністю (розділи Балансу «Зобов'язання», «Забезпечення»)	
	повернення кредитів	3300			
	отримання позик	3305	надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань: отримання позик, видачі векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною та інвестиційною діяльністю		
	отримання відсотків (роялті)	3310	надходження коштів у результаті отримання відсотків, роялті, дивідендів, операцій з кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг	Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів)	
	інші надходження	3340	інші надходження грошових коштів від фінансової діяльності		
	Витрати на:		витрачені кошти на надання кредитів	Картка аналітичного обліку касових видатків	
	надання кредитів	3350			
	погашення позик	3355			витрачені кошти для погашення отриманих позик
	сплату відсотків	3360			кошти, використані на сплату відсотків за користування кредитами та іншими запозиченнями
інші витрати	3380	інші надходження грошових коштів від фінансової діяльності			

Додаток АМ

Таблиця АМ.1 – Порядок заповнення форми № 4-дс

Стаття	Код рядка	Внесений капітал*	Капітал у дооцінках	Фінансовий результат	Капітал у підприємствах	Резерви	Цільове фінансування
Залишок на початок року	4000	Сальдо на початок року за рахунком 51	Сальдо на початок року за рахунком 53	Сальдо на початок року за рахунком 55	Сальдо на початок року за рахунком 52	Заповнюють тільки державні цільові фонди	Сальдо на початок року за рахунком 54
Коригування:							
Зміна облікової політики	4010	Суми коригувань, передбачені НП(С)БОДС 125					
Виправлення помилок	4020						
Інші зміни	4030						
Скоригований залишок на початок року	4090	Розраховують за кожною графою як показник з рядка 4000 +/- показники з рядків 4010–4030					
Переоцінка активів:							
Дооцінка (уцінка) основних засобів	4100	—	Суми операцій з дооцінки (уцінки)	—	—	ЗВО не заповнюють	—
Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій	4110	—		—	—		—
Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	4120	—		—	—		—
Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів	4130	—		—	—		—
Профіцит/дефіцит за звітний період	4200	—	—	Графа 3 рядка 2390 ф. № 2-дс	—		—
Збільшення капіталу в підприємствах	4210	—	—	—	Обороти за кредитом рахунку 52		—
Зменшення капіталу в підприємствах	4220	—	—	—	Обороти за дебетом рахунку 52		—
Інші зміни в капіталі	4290	Оборот за кредитом мінус оборот за дебетом рахунку 51	Результат інших змін за рахунком 53 (кредитовий оборот мінус дебетовий оборот за іншими операціями, ніж дооцінка)	Оборот за кредитом мінус оборот за дебетом субрахунку 5512, крім операцій зі списання із субрахунку 5511 на 5512			Оборот за кредитом мінус оборот за дебетом за рахунком 54
Разом змін у капіталі	4300	Розраховують за кожною графою як показник з рядка 4000 +/- показники з рядків 4010–4030					
Залишок на кінець року	4310	Сальдо на кінець року за рахунком 51	Сальдо на кінець року за рахунком 53	Сальдо на кінець року за рахунком 55	Сальдо на кінець року за рахунком 52	ЗВО не заповнюють	Сальдо на кінець року за рахунком 54

Додаток АН

Розкриття інформації у формі № 5-дс

Частково не враховані

НП(С)БОДС 121: сума зобов'язань згідно з договорами, пов'язаними з придбанням у майбутньому основних засобів.

НП(С)БОДС 122: сума договорів на придбання у майбутньому нематеріальних активів (НА); склад НА, інформація про які є суттєвою, їх залишкова вартість та строк корисного використання, що залишився.

НП(С)БОДС 124: облікова політика, прийнята для визнання доходу з надання послуг; облікова політика, прийнята щодо визнання доходу від необхідних операцій; характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі.

НП(С)БОДС 127: сума втрат від зменшення корисності, відображених у складі власного капіталу; сума вигід від відновлення корисності, відображених у складі власного капіталу.

НП(С)БОДС 129: критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості; сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості; сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду; сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка не забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду; обмеження щодо володіння, користування та розпорядження інвестиційною нерухомістю; сума укладених договорів на майбутнє: на придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості; на ремонт обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості; сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за звітний рік; дохід від вибуття інвестиційної нерухомості; вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із/до запасів, та операційної нерухомості; сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал за звітний рік.

НП(С)БОДС 130: розбіжності між даними обліку суб'єктів державного сектору з виконання кошторису та бюджету, у тому числі пов'язані з ненаданням згідно із законодавством інформації про операції в іноземній валюті, здійснені через рахунки, відкриті в установах банків; характер та причини зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору; вплив зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору на власний капітал; вплив зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору на профіцит/дефіцит за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

НП(С)БОДС 131: методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді; методи визначення ступеня завершеності робіт; загальна сума зазначених витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу; загальна сума зазначених витрат і визнаного дефіциту на дату балансу.

НП(С)БОДС 136: методи та суттєві припущення, застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів; характер і ступінь обмежень спроможності суб'єкта державного сектору використовувати або продавати біологічні активи; сума укладених договорів на придбання в майбутньому біологічних активів; дохід (витрати) від змін справедливої вартості довгострокових біологічних активів за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік; дохід (витрати) від змін справедливої вартості поточних біологічних активів за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік; причини неможливості достовірно визначити справедливу вартість біологічних активів; строки корисного використання; сума втрат від зменшення корисності за звітний рік; сума сторнування втрат від зменшення корисності; обґрунтування достовірності визначення справедливої вартості; вплив зміни вартості на фінансовий результат.

Вимоги НП(С)БОДС

Не враховані

НП(С)БОДС 125: зміст і сума змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період; змін, які очікуються в облікових оцінках, якщо вони суттєво будуть впливати на майбутні періоди; обґрунтування недоцільності визначення суми змін в облікових оцінках; зміст і сума суттєвої помилки; статті фінансової звітності минулих періодів, які переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації, або обґрунтування недоцільності переобрахунку; факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів; причини та сутність зміни в обліковій політиці; сума коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення; факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

НП(С)БОДС 126: первісна (переоцінена) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами; сума майбутніх мінімальних орендних платежів за договорами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років; непередбачена орендна плата, включена у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат); стислі дані про чинні договори оренди.

НП(С)БОДС 132: суми заборгованості за заробітною платою; у випадку звільнення працівників відповідно до законодавств – інформація про суми виплат при звільненні.

НП(С)БОДС 134: види та сума фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків; вартість, оголошену, номінальну тощо, на основі якої розраховуються майбутні виплати; дата погашення, закінчення строку дії або виконання контракту; опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання; сума та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат; сума та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом; іноземну валюту, у якій надходять або сплачують суми за фінансовим інструментом; умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента; наявність відсоткового та кредитного ризику; вартість для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань.

Рисунок АН.1 – Розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5-дс) відповідно до норм НП(С)БОДС

Складено за: [⁶¹⁰, ⁶¹¹, ⁶¹², ⁶¹³, ⁶¹⁴, ⁶¹⁵].

⁶¹⁰ Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

⁶¹¹ Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.

⁶¹² Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.

⁶¹³ Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.

⁶¹⁴ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>.

⁶¹⁵ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17>.

Додаток АП

Таблиця АП.1 – Основна інформація, що відображається у примітках до річної фінансової звітності державних ЗЗВО та ЗВО України

Інформаційне наповнення приміток до річної фінансової звітності державних ЗЗВО	Формат представлення даних	Інформаційне наповнення приміток до річної фінансової звітності ЗВО України (форма № 5-дс)	Формат представлення даних
<i>Співставна інформація, наведеною у примітках до річної фінансової звітності</i>			
Основні засоби (Fixed assets / property, plant and equipment)	Ч	Основні засоби	Числовий
Нематеріальні активи та гудвіл (Intangible assets and goodwill)	Ч	Нематеріальні активи	Числовий
Інвестиції (за видами) (Investments)	Т, Ч	Капітальні інвестиції	Числовий
Запаси та незавершене виробництво (Stocks and work in progress)	Ч	Виробничі запаси	Числовий
Зобов'язання (Commitments)	Т, Ч	Зобов'язання	Числовий
Дебіторська заборгованість (Receivables)	Т, Ч	Дебіторська заборгованість	Числовий
Грошові кошти та їх еквіваленти (Cash and cash equivalents)	Ч	Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	Числовий
Всього доходів (Total revenue); Операційні витрати (Operating expenses)	Т, Ч	Доходи та витрати	Числовий
<i>Інша інформація, яка розкривається у примітках до річної фінансової звітності</i>			
-	-	Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей	Числовий
-	-	Біологічні активи	Числовий
-	-	Розшифрування позабалансових рахунків	Числовий
Загальна інформація (General information)	Т	-	-
Суттєві аспекти облікової політики (Significant accounting policies)	Т	-	-
Науково-дослідницькі гранти та контракти (Research grants and contracts)	Ч		-
Ендавмент (Endowments)	Ч		-
Витрати на персонал (Staff costs)	Т, Ч	-	-
Пенсійні програми (Pension schemes)	Т, Ч	-	-
Операції з пов'язаними сторонами (Related party transactions)	Т, Ч	-	-
Управління фінансовими ризиками (Financial risk management)	Т, Ч	-	-
Фінансові інструменти (Financial instruments)	Ч	-	-
Державні внески (гранти) (Federal contribution / grants)	Т, Ч	-	-
Кредитори (Creditors)	Ч	-	-
Події після дати балансу (Post balance sheet events)	Ч	-	-

Складено автором за даними звітності ЗЗВО за 2018 рік, оприлюдненої на офіційних сайтах закладів.

*Т - Текстовий (описовий), Ч - числовий

Додаток АР

Таблиця АР.1 – Порядок заповнення розділу II. «Нематеріальні активи» форми № 5-дс

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року <u>сальдо на початок року по рахунках:</u>		Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуття за звітний рік		Надійшло за рік		<u>Зменшення (Дт 8411 / 5311) / відновлення (Кт 7411 / 5311)</u> класифікації за рік	Нараховано амортизацію у звітному році: Дт 8014	Інші зміни за рік <u>Обороти по:</u>		Залишок на кінець року <u>сальдо на кінець року по рахунках:</u>		Діапазон корисного використання	
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна вартість <i>Обороти по:</i> <u>дооцінка: Кт 5311, 7411</u> <i>уцінка: Дт 5311, 8411</i>	накопичена амортизація: <i>Обороти по:</i> <u>дооцінка: Кт 1413</u> <i>уцінка: Дт 1413</i>	первісна (переоцінена) вартість: Дт 8411	накопичена амортизація: Дт 1413	первісна (переоцінена) вартість: Кт 1313	накопичена амортизація: Дт 8014			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	від	до
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Авторське та суміжні з ним права	200	Дт 1211	Кт 1413	<u>Дт 1211</u> <u>Кт 1211</u>	<u>Дт 5311,1211</u> <u>Кт 1211</u>	Кт 1211	Кт 1211	Дт 1211	Кт 1413	<u>Кт 1413</u> <u>Дт 1413</u>	Кт 1413	Дт 1211 Кт 1211	Дт 1413 Кт 1413	Дт 1211	Кт 1413	Наказ про облікову політику	
Права користування природними ресурсами	210	ЗВО не заповнюється															
Права на знаки для товарів і послуг	220	Дт 1213	Кт 1413	<u>Дт 1213</u> <u>Кт 1213</u>	<u>Дт 5311,1213</u> <u>Кт 1213</u>	Кт 1213	Кт 1213	Дт 1213	Кт 1413	<u>Кт 1413</u> <u>Дт 1413</u>	Кт 1413	Дт 1213 Кт 1213	Дт 1413 Кт 1413	Дт 1213	Кт 1413	Наказ про облікову політику	
Права користування майном	230	ЗВО не заповнюється															
Права на об'єкти промислової власності	240	Дт 1215	Кт 1413	<u>Дт 1215</u> <u>Кт 1215</u>	<u>Дт 5311,1215</u> <u>Кт 1215</u>	Кт 1215	Кт 1215	Дт 1215	Кт 1413	<u>Кт 1413</u> <u>Дт 1413</u>	Кт 1413	Дт 1215 Кт 1215	Дт 1413 Кт 1413	Дт 1215	Кт 1413	Наказ про облікову політику	
Інші нематеріальні активи	250	Дт 1216	Кт 1413	<u>Дт 1216</u> <u>Кт 1216</u>	<u>Дт 5311,1216</u> <u>Кт 1216</u>	Кт 1216	Кт 1216	Дт 1216	Кт 1413	<u>Кт 1413</u> <u>Дт 1413</u>	Кт 1413	Дт 1216 Кт 1216	Дт 1413 Кт 1413	Дт 1216	Кт 1413	Наказ про облікову політику	
Усього	260	р. 200 + р. 220 + р. 240 + р. 250															

Таблиця АР.2 – Порядок заповнення розділу III «Капітальні інвестиції» форми № 5-дс ЗВО

Найменування графи	Код рядка	На початок року	За рік	На кінець року
Капітальні інвестиції в основні засоби (субрахунок 1311)	300	Сальдо субрахунку 1311 на початок року	Аналітичні дані обороту по Дт субрахунку 1311	Сальдо субрахунку 1311 на кінець року
Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи (субрахунок 1312)	310	Сальдо субрахунку 1312 на початок року	Аналітичні дані обороту по Дт субрахунку 1312 без урахування капітальних інвестицій, внесених в інші необоротні активи спеціального призначення	Сальдо субрахунку 1312 на кінець року
Капітальні інвестиції в нематеріальні активи (субрахунок 1313)	320	Сальдо субрахунку 1313 на початок року	Аналітичні дані обороту по Дт субрахунку 1313	Сальдо субрахунку 1313 на кінець року
Разом	350	Сума рядків 300-320	Сума рядків 300-320	Сума рядків 300-320
Гр.5 = гр.3 + гр.4 (визначається оборотами по субрахунках Дт 13 (при включенні активів до складу капітальних інвестицій) Кт 13 (при вибутті при введенні активів в експлуатацію).				

Таблиця АР.3 – Порядок заповнення розділу IX «Доходи та витрати» форми № 5-дс ЗВО

Найменування показника	Код рядка	За рік
Доходи від обмінних і необмінних операцій, визнані протягом звітного періоду, - усього	760	Сума рядків 770-850 + 860-910
у тому числі:		
від обмінних операцій:		
бюджетні асигнування	770	Кт 7011
надання послуг	780	Кт 7111
продаж	790	Кт 7211
операції з капіталом	800	Кт 7511
продаж нерухомого майна	810	Кт 7411
відсотки	820	Кт 7311
роялті	830	Кт 7311
дивіденди	840	Кт 7311
інші доходи від обмінних операцій	850	Сума рядків 851-853
у тому числі:		
курсова різниця	851	Кт 7311
дооцінка активів у межах суми попередньої уцінки	852	Кт 7311
відновлення корисності активів	853	Кт 7311
від необмінних операцій:		
податкові надходження	860	-
неподаткові надходження	870	-
трансферти	880	-
гранти та дарунки	890	Кт 7511
надходження до державних цільових фондів	900	-
списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню	910	Кт 7511
Інші витрати - усього	920	Сума рядків 930+940
у тому числі:		
інші витрати за обмінними операціями	930	Дт 8411
з них:		
курсова різниця	931	-
витрати, пов'язані з реалізацією активів	932	Дт 8212
уцінка активів	933	Дт 8411
втрати від зменшення корисності активів	934	Дт 8411
інші витрати за необмінними операціями	940	Дт 8411
з них:		
витрати, пов'язані з передачею активів, що суб'єкти державного сектору передають суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів	941	-
неповернення депозитів	942	-

Додаток АС

Проект

**Методичні рекомендації щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти
(за даними бухгалтерського обліку)**

I. Загальні положення

1. Методичні рекомендації щодо формування фінансової звітності закладами вищої освіти (за даними бухгалтерського обліку) (далі – Методичні рекомендації) розроблено відповідно до частини третьої «Бухгалтерський облік в державному секторі» розділу IV Забезпечення ефективного виконання бюджету Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 р. № 142-р, заходу третього завдання першого Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схваленого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р, та з метою подальшого удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності шляхом застосування національних положень (стандартів).

2. Цими Методичними рекомендаціями визначається порядок розкриття інформації за статтями фінансової та приміток до фінансової звітності закладами вищої освіти (далі – ЗВО).

3. Метою цих Методичних рекомендацій є впорядкування процедур складання фінансової звітності відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28 січня 2010 року за № 103/17398 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629) (далі - НП(С)БОДС 101) та приміток до річної фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20 грудня 2017 р. за № 1539/31407.

4. Методичні рекомендації розроблено із урахуванням норм Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (далі – Закон) та інших нормативно-правових актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі.

5. Терміни, наведені у Методичних рекомендаціях, застосовуються у значеннях, наведених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема:

баланс - звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал;

валютний курс - установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни;

витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);

власний капітал - різниця між активами і зобов'язаннями суб'єкта державного сектору;

грошові кошти - готівка, кошти на рахунках в органах Державної казначейської служби України (далі - органи Казначейства), у банках та депозити до запитання;

доходи - збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

еквіваленти грошових коштів - короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості;

економічна група - група суб'єктів державного сектору, до складу якої входять контролюючий суб'єкт державного сектору та один або кілька контрольованих суб'єктів державного сектору;

закордонний суб'єкт державного сектору - контрольований суб'єкт державного сектору або відділення суб'єкта державного сектору, що звітує, діяльність якого базується або провадиться в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта державного сектору;

звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду;

звіт про рух грошових коштів - звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді;

звіт про фінансові результати - звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору;

звичайна діяльність - будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження;

зобов'язання - заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності;

інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;

іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності;

контролюючий суб'єкт державного сектору - головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі - державні цільові фонди), Державна казначейська служба України;

контрольований суб'єкт державного сектору - розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Казначейства;

користувачі звітності - фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єктів державного сектору для прийняття рішень;

курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах;

облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;

операції пов'язаних сторін - передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншій пов'язаній стороні;

подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства фінансової звітності, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору;

операційна діяльність - основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

примітки до річної фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;

принцип бухгалтерського обліку - правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;

профіцит/дефіцит у результаті звичайної діяльності - різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності;

розкриття - надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності;

рух грошових коштів - надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів;

стаття - елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом);

суб'єкти державного сектору - суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди;

суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору;

фінансова діяльність - діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань;

фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта державного сектору.

6. Фінансова звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

7. Фінансова звітність подається ЗВО органам Казначейства за графіками, що встановлюються ними у межах строків, визначених нормативно-правовими актами. Контролюючі суб'єкти державного сектору затверджують строки подання фінансової звітності для ЗВО, що перебувають під їх контролем, достатні для подання фінансової звітності до органів Казначейства.

8. Форми фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф і рядків. У рядках форм фінансової звітності, де не зазначені показники, ставиться прочерк.

Додаткові рядки у формах фінансової звітності (крім приміток до річної фінансової звітності) вводити забороняється.

9. Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається 01 січня і закінчується в останній день звітного кварталу.

Проміжна звітність, яка охоплює певний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається 01 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

ЗВО, створені протягом звітного періоду, фінансову звітність складають і подають контролюючим суб'єктам державного сектору та органам Казначейства за місцем обслуговування в установленому законодавством порядку. У фінансовій звітності таких суб'єктів державного сектору залишки на початок звітного періоду не зазначаються.

ЗВО, які ліквідовані або припинили свою діяльність протягом звітного періоду, складають фінансову звітність в обсязі річної і подають Міністерству освіти і науки України та органам Казначейства за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких закладів залишки на кінець звітного періоду не зазначаються.

ЗВО у разі зміни протягом звітного періоду контролюючого суб'єкта державного сектору фінансову звітність складають як такі, що ліквідовані або припинили свою діяльність, та подають її в обсязі річної суб'єкту державного сектору, під контролем якого вони перебували. Контролюючому суб'єкту державного сектору подається фінансова звітність, складена як для новоствореного суб'єкта державного сектору, в установленому законодавством порядку.

10. Фінансова звітність ЗВО подається контролюючим суб'єктам державного сектору з відміткою органів Казначейства щодо відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів Казначейства.

Контролюючі суб'єкти державного сектору до фінансової звітності додають форми фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору, які територіально розміщені в інших областях, з відміткою відповідних органів Казначейства.

11. У разі неподання на звітну дату фінансової звітності суб'єктами державного сектору, що знаходяться на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції, контролюючі суб'єкти державного сектору до консолідованої

фінансової звітності включають показники фінансової звітності таких суб'єктів державного сектору, поданої ними за попередній звітний період.

12. Фінансову звітність ЗВО підписують керівник (посадова особа відповідно до законодавства та установчих документів) суб'єкта державного сектору та головний бухгалтер (спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби).

13. При поданні фінансової звітності в електронному вигляді застосовуються вимоги законодавства про електронні документи та електронний документообіг. ЗВО відповідає за достовірність даних, наведених у фінансовій звітності.

II. Забезпечення оперативності, достовірності та об'єктивності звітної інформації

1. Фінансова звітність ЗВО забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- цільового використання бюджетних коштів;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємств;

рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

2. Облікова політика ЗВО визначається у порядку, встановленому відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року N 1629, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 р. за N 90/18828, на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Облікова політика ЗВО визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

ЗВО має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то ЗВО повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

3. Фінансова звітність ЗВО формується з дотриманням таких принципів:

повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономності суб'єкта державного сектору, за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;

послідовності, який передбачає постійне (з року в рік) застосування суб'єктом державного сектору обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервності, який передбачає, що оцінка активів та зобов'язань суб'єкта державного сектору здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі;

нарахування, за яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій суб'єкта державного сектору у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

4. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і однозначно тлумачитися її користувачами, містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, надавати можливість вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати як фінансові звіти ЗВО за різні періоди, так і фінансові звіти різних ЗВО.

5. Фінансова звітність ЗВО повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена.

III. Методика балансового узагальнення даних у формах фінансової звітності

Методика підготовки форми № 1-дс «Баланс»

Актив

Розділ I. Нефінансові активи

У статті «Основні засоби» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ЗВО. У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості ЗВО. У цій статті наводяться окремо первісна вартість, сума зносу інвестиційної нерухомості та її залишкова вартість.

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів ЗВО. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації.

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.

У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва ЗВО.

У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами в ЗВО.

У статті «Виробництво» відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції (науково-дослідні роботи, виготовлення експериментальних приладів, інше виробництво) ЗВО.

У статті «Поточні біологічні активи» відображається вартість активів, які віднесені до складу поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва ЗВО.

Розділ II. Фінансові активи

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після

завершення звітнього року (довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди, довгострокові кредити, надані ЗВО, інша довгострокова дебіторська заборгованість тощо).

У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються довгострокові фінансові інвестиції (вкладення) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, довгострокові векселі одержані.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами ЗВО.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію ЗВО.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за наданими кредитами» відображаються короткострокові кредити ЗВО, надані суб'єктами державного сектору відповідно до законодавства.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, з працівниками за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» відображається дебіторська заборгованість ЗВО, яка виникла за операціями між ЗВО із внутрішньогрупової передачі.

У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображаються дебіторська заборгованість за розрахунками з відшкодування завданих збитків, зі спільної діяльності, за спеціальними видами платежів, інша поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена у статтях 1120-1145 Балансу.

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані.

У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти ЗВО у національній валюті» відображаються готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, в банках та депозити до запитання в національній валюті. Окремо наводяться:

«Грошові кошти та їх еквіваленти у національній валюті в касі» - залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі ЗВО;

«Грошові кошти та їх еквіваленти у національній валюті в Казначействі» - залишок коштів на реєстраційних та інших рахунках в органах Казначейства, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження ЗВО і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням;

«Грошові кошти та їх еквіваленти у національній валюті в установах банків» - залишок грошових коштів на поточних та інших рахунках у банку, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження ЗВО і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

«Грошові кошти та їх еквіваленти ЗВО у національній валюті в дорозі» - кошти, які перераховані в останні дні звітнього періоду на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному звітньому періоді.

У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти ЗВО у іноземній валюті» відображаються залишок готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі ЗВО, грошові кошти в іноземній валюті на рахунках у банку, грошові кошти в дорозі в іноземній валюті, кошти, в іноземній валюті, які надходять у тимчасове розпорядження ЗВО з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

У статті «Інші фінансові активи» відображаються інші довгострокові та короткострокові фінансові активи ЗВО, які не відображені в інших статтях розділу II «Фінансові активи» Балансу.

Розділ III. Витрати майбутніх періодів

У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються здійснені у звітному періоді витрати ЗВО, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо).

Пасив

Розділ I. Власний капітал та фінансовий результат

У статті «Внесений капітал» відображається капітал ЗВО, сформований за відповідними рішеннями органів управління.

У статті «Капітал у дооцінках» відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду.

У статті «Фінансовий результат» відображається результат виконання кошторису ЗВО.

У статті «Капітал у підприємствах» відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління ЗВО, акцій та цінних паперів.

У статті «Цільове фінансування» відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру ЗВО.

Розділ II. Зобов'язання

У статті «Довгострокові зобов'язання за цінними паперами» відображаються зобов'язання за довгостроковими цінними паперами. У цій статті наводиться сума зобов'язань за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням.

У статті «Довгострокові зобов'язання за кредитами» відображається довгострокова заборгованість ЗВО банкам за одержані відповідно до законодавства кредити, строк сплати яких настане у наступні періоди, відстрочені довгострокові кредити, одержані в установах банків, інші довгострокові позики, одержані відповідно до законодавства.

У статті «Інші довгострокові зобов'язання» відображаються довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки, тощо.

У статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками, за довгостроковими цінними паперами, зокрема довгостроковими векселями, та іншими довгостроковими зобов'язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету» відображаються зобов'язання за податками, зборами, платежами, які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги» відображаються зобов'язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

У статті «Поточні зобов'язання за кредитами» відображаються короткострокові кредити, одержані в банках відповідно до законодавства, короткострокові кредити, одержані в банках, які були відстрочені, короткострокові позики, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, інша поточна заборгованість за кредитами та позиками у національній та іноземній валютах.

У статті «Поточні зобов'язання за одержаними авансами» відображаються одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи, зобов'язання за розрахунками із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби, за виконані науково-дослідні роботи.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» відображаються зобов'язання за розрахунками з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування» відображаються зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за видами страхування, передбаченими законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевітками порушення порядку використання страхових коштів.

У статті «Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками» відображаються зобов'язання за розрахунками за операціями з внутрішньогальною передачею виробничих запасів та інших нефінансових активів.

У статті «Інші поточні зобов'язання» відображаються поточні зобов'язання за цінними паперами, розрахунками з депонентами, за депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, за спеціальними видами платежів, операціями зі спільної діяльності та іншими кредиторами.

Розділ III. Забезпечення

У статті «Забезпечення» відображаються кошти, які за рішенням суб'єкта державного сектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Розділ IV. Доходи майбутніх періодів

У розділі IV «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Методика підготовки форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати»

Розділ I. Фінансовий результат діяльності

Доходи

У статті «Бюджетні асигнування» відображаються доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання ЗВО своїх повноважень, визначених законодавством, утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

У статті «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» відображаються доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) ЗВО згідно із законодавством.

У статті «Доходи від продажу активів» відображаються доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім операцій із реалізації нерухомого майна ЗВО).

У статті «Фінансові доходи» відображаються доходи від відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують ЗВО від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо ЗВО законом надано відповідне право.

У статті «Інші доходи від обмінних операцій» відображаються інші доходи за обмінними операціями, які не відображені у статтях 2010-2040 Звіту про фінансові результати.

У статті «Трансферти» відображаються доходи від отримання ЗВО трансфертів.

У статті «Інші доходи від необмінних операцій» відображаються інші доходи від необмінних операцій, які не наведені у статтях 2090-2120 Звіту про фінансові результати, зокрема доходи ЗВО від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг).

Витрати

У статті «Витрати на виконання бюджетних програм» відображаються витрати, пов'язані із виконанням ЗВО своїх повноважень, визначених законодавством.

У статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображаються витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

У статті «Витрати з продажу активів» відображаються собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов'язані з реалізацією майна.

У статті «Фінансові витрати» відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами та інші витрати, пов'язані із запозиченням згідно із законодавством.

У статті «Інші витрати за обмінними операціями» відображаються витрати, які не відображені у статтях 2210-2240 Звіту про фінансові результати, зокрема втрати за активами й зобов'язаннями ЗВО від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо.

У статті «Трансферти» відображаються витрати за наданими трансфертами.

У статті «Інші витрати за необмінними операціями» відображаються інші витрати за необмінними операціями ЗВО.

Розділ II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

У статті 2500 «Освіта» розділу II Звіту про фінансові результати відображаються суми видатків кошторису ЗВО у розрізі кода функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний та попередній звітний періоди.

Розділ III. Виконання бюджету (кошторису)

Цей розділ відповідно до вимог законодавства ЗВО не заповнюється.

Розділ IV. Елементи витрат за обмінними операціями

У статті «Витрати на оплату праці» відображаються витрати на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності ЗВО та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, тощо).

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображаються суми, витрачені та відраховані на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності ЗВО та на виконання програм (оплата праці працівників).

У статті «Матеріальні витрати» відображаються матеріальні витрати, які здійснюються ЗВО в процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо.

У статті «Амортизація» відображається нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі основної діяльності ЗВО та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю.

У статті «Інші витрати» відображаються інші витрати, які не відображені у статтях 2820-2850 Звіту про фінансові результати.

Методика підготовки форми № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів»

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності

1. У розділі I Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті операційної діяльності на основі суми надходжень від операційної діяльності та суми витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на субрахунках бухгалтерського обліку.

У статті «Бюджетні асигнування» відображається надходження коштів, отриманих за рахунок бюджетних асигнувань на виконання ЗВО своїх повноважень, визначених законодавством, утримання апарату.

У статті «Надходження від надання послуг (виконання робіт)» відображається надходження коштів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.

У статті «Надходження від продажу активів» відображаються кошти від реалізації матеріальних активів (крім необоротних активів).

У статті «Інші надходження від обмінних операцій» відображаються інші надходження від операційної діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3000-3010 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Трансферти» відображаються кошти трансфертів, отримані ЗВО. Окремо наводяться кошти трансфертів, отримані від органів державного управління.

У статті «Надходження до державних цільових фондів» відображаються надходження до державних цільових фондів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші надходження.

У статті «Інші надходження від необмінних операцій» відображаються інші надходження від операційної діяльності за необмінними операціями, не включені до попередніх статей 3020-3040 Звіту про рух грошових коштів, зокрема кошти розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), в тому числі надходження в натуральній формі.

У статті «Інші надходження» відображаються надходження коштів, отриманих ЗВО у тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому їх розподілу, виплаті працівникам, перерахуванню за призначенням.

У статті «Витрати на виконання бюджетних програм» відображається використання коштів на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. Органи Казначейства у цій статті відображають використання коштів на оплату праці, які здійснюють розпорядники бюджетних коштів, нарахування на оплату праці та поточні витрати, зокрема матеріальні витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо.

У статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображається використання коштів, пов'язане з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

У статті «Витрати з продажу активів» відображається використання коштів, пов'язане з реалізацією активів.

У статті «Інші витрати за обмінними операціями» відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за обмінними операціями, не включене до попередніх статей 3100-3115 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Трансферти» відображається використання коштів за наданими трансфертами. Окремо наводяться кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів.

У статті «Інші витрати за необмінними операціями» відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за необмінними операціями ЗВО.

У статті «Інші витрати» відображається використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальший їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням.

У статті «Чистий рух коштів від операційної діяльності» відображається результат руху коштів від операційної діяльності.

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

2. У розділі II Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності на основі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції».

У статті «Надходження від продажу фінансових інвестицій» відображаються надходження коштів від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств.

У статті «Надходження від продажу основних засобів» відображаються надходження коштів від продажу основних засобів, крім надходжень від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету.

У статті «Надходження від продажу інвестиційної нерухомості» відображаються надходження коштів від продажу інвестиційної нерухомості.

У статті «Надходження від продажу нематеріальних активів» відображаються надходження коштів від продажу нематеріальних активів.

У статті «Надходження від продажу незавершених капітальних інвестицій» відображаються надходження коштів від продажу незавершених капітальних інвестицій.

У статті «Надходження від продажу довгострокових біологічних активів» відображаються надходження коштів від продажу довгострокових біологічних активів.

У статті «Надходження цільового фінансування» відображається надходження коштів, які спрямовуються на придбання (створення) необоротних активів.

У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження коштів від інвестиційної діяльності, не включені до попередніх статей 3200-3230 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Витрати на придбання фінансових інвестицій» відображається використання коштів на придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств.

У статті «Витрати на придбання основних засобів» відображається використання коштів на придбання (створення) основних засобів.

У статті «Витрати на придбання інвестиційної нерухомості» відображається використання коштів на придбання (створення) інвестиційної нерухомості.

У статті «Витрати на придбання нематеріальних активів» відображається використання коштів на придбання (створення) нематеріальних активів.

У статті «Витрати на придбання незавершених капітальних інвестицій» відображається використання коштів на придбання (створення) незавершених капітальних інвестицій.

У статті «Витрати на придбання довгострокових біологічних активів» відображається використання коштів на придбання (створення) довгострокових біологічних активів.

У статті «Інші витрати» відображається інше використання коштів на інвестиційну діяльність, не включене до попередніх статей 3245-3270 Звіту про рух грошових коштів. У статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності.

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності

3. У розділі III Звіту про рух грошових коштів відображають рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності, який визначається на основі змін у статтях балансу, пов'язаних із фінансовою діяльністю (розділи Балансу «Зобов'язання», «Забезпечення»).

У статті «Надходження від повернення кредитів» відображаються надходження коштів у результаті повернення раніше наданих кредитів.

У статті «Надходження від отримання позик» відображаються надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю).

У статті «Надходження від отримання відсотків (роялті)» відображаються надходження коштів у результаті отримання відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право. У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів від фінансової діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3300-3310 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Витрати на надання кредитів» відображаються суми витрачених грошових коштів на надання кредитів.

У статті «Витрати на погашення позик» відображаються витрачання грошових коштів для погашення отриманих позик.

У статті «Витрати на сплату відсотків» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування кредитами та іншими запозиченнями згідно із законодавством.

У статті «Інші витрати» відображаються інші кошти, використані на фінансову діяльність, які не включені до попередніх статей 3350-3360 Звіту про рух грошових коштів.

У статті «Коригування» органи Казначейства відображають суми коригувань боргових операцій державного бюджету.

У статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» відображається результат руху коштів від фінансової діяльності.

У статті «Чистий рух коштів за звітний період» відображається сума різниць між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

У статті «Залишок коштів на початок року» відображається залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, наведений у Балансі.

У статті «Залишок коштів отриманий» відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), отримана від суб'єкта державного сектору відповідно до законодавства України у звітному періоді і не може бути віднесена на збільшення надходжень звітного періоду.

У статті «Залишок коштів перерахований» відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), перерахована відповідно до законодавства України у звітному періоді (повернена суб'єкту державного сектору, що надав ці кошти, тощо) і не є використанням цих коштів, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного періоду.

У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках або зі знаком «-») залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

Органи Казначейства у цій статті відображають суми збільшення або зменшення залишку коштів державного або місцевих бюджетів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться різниця між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період», «Залишок коштів отриманий», «Залишок коштів перерахований» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в Балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

У Звіті про рух грошових коштів довідково наводиться інформація про операції в натуральній формі:

у рядку «*Надходження в натуральній формі» відображається безкоштовне отримання активів, послуг (робіт) у грошовому виразі;

у рядку «*Витрати в натуральній формі» відображається витрачання активів, послуг (робіт) у натуральній формі в грошовому виразі.

Методика підготовки форми № 4-дс «Звіт про власний капітал»

У статтях «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, передбачених Національним положенням (стандартом)

бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», та інші зміни фінансового результату (коригування результату виконання кошторису на суму витрат, які включаються до первісної вартості основних засобів, тощо).

У статті «Скоригований залишок на початок року» відображається залишок власного капіталу на початок звітнього року після внесення відповідних коригувань.

У статтях «Дооцінка (уцінка) основних засобів», «Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій», «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», «Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів» відображаються суми дооцінок (уцінок) основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів і довгострокових біологічних активів протягом звітнього періоду, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством.

У статті «Профіцит/дефіцит за звітний період» відображається сума профіциту або дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати.

У статті «Збільшення капіталу в підприємствах» наводяться дані про збільшення капіталу внаслідок операцій з отримання до сфери управління ЗВО підприємств державного, комунального сектору економіки, збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління ЗВО, та придбання фінансових інвестицій.

У статті «Зменшення капіталу в підприємствах» наводяться дані про зменшення капіталу в підприємствах внаслідок операцій із вилучення зі сфери управління ЗВО підприємств державного, комунального секторів економіки, зменшення розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління ЗВО, та вибуття фінансових інвестицій.

У статті «Інші зміни в капіталі» відображаються інші зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал.

У статті «Разом змін у капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу ЗВО за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290.

Стаття «Залишок на кінець звітнього періоду» визначається з огляду на скоригований залишок капіталу на початок року (рядок 4090) і підсумки змін у капіталі (рядок 4300). Дані в графах 3-9 наводяться у дужках або зі знаком мінус, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

IV. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності

Форма № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 20.12.2017 № 1539/31407 (зі змінами) (далі – форма № 5-дс).

Джерелами інформації для складання форми № 5-дс є облікові реєстри бухгалтерського обліку: книга «Журнал-Головна», меморіальні ордери, оборотно-сальдові відомості, книги й картки аналітичного обліку та інші (додаток 1).

Розділ I. Основні засоби

1. У графі 3 «залишок на початок року: первісна (переоцінена) вартість» відображається сума залишку на початок звітнього року за кожною групою основних засобів (далі – ОЗ) та інших необоротних матеріальних активів (далі – ІНМА).

2. У графі 4 «залишок на початок року: знос» відображається залишок суми нарахованої амортизації на початок звітнього року за групами ОЗ та ІНМА (рядки 010, 030-090, 110-170, крім рядків 020 та 100).

3. У графі 5 «переоцінка (дооцінка +, уцінка -): первісна (переоцінена) вартість» відображаються суми проведених переоцінок (дооцінки +, уцінки -) ОЗ та ІНМА за групами. У разі дооцінки – сума збільшення первісної вартості активів зі знаком «+», а у випадку уцінки – сума зменшення вартості активів зі знаком «-».

4. У графі 6 «переоцінка (дооцінка +, уцінка -): знос» відображається сума скоригованого зносу ОЗ та ІНМА за групами (рядки 010, 030-090, 110-170, крім рядків 020 та 100). Збільшення суми зносу у результаті дооцінки та зменшення суми зносу у разі проведення

уцінки активів.

5. У графі 7 «вибуття за звітний рік: первісна (переоцінена) вартість» відображається сума зменшення первісної вартості ОЗ та ІНМА у зв'язку з різними причинами (списанням об'єктів як непридатних, безоплатною передачею (внутрівідомчою), реалізацією (продажем) об'єктів, вибуття в разі крадіжки чи нестачі, не відповідність критеріям визнання, зазначеними у НП(С)БОДС 121).

6. У графі 8 «вибуття за звітний рік: накопичена амортизація» відображається зменшення суми амортизації ОЗ та ІНМА у результаті їх вибуття за звітний рік.

7. У графі 9 «надійшло за рік: первісна (переоцінена) вартість» відображаються суми збільшення первісної вартості ОЗ та ІНМА в результаті їх надходження до ЗВО різними шляхами (у разі їх придбання та безоплатного отримання за операціями внутрівідомчого передання, отримання благодійних грантів і дарунків).

8. У графі 10 «надійшло за рік: знос» відображається збільшення суми зносу ОЗ та ІНМА за звітний рік в результаті надходження активів (рядки 010, 030-090, 110-170, крім рядків 020 та 100).

9. У графі 11 «зменшення/відновлення корисності» відображається суми витрат від зменшення корисності активів за їх групами, які належать до складу інших витрат за обмінними операціями, а також суми доходів від відновлення корисності активів за їх групами після усунення причин попереднього зменшення їх корисності, які відносяться до складу інших доходів від обмінних операцій.

10. У графі 12 «нарахована амортизація за звітний рік» наводяться суми нарахованої амортизації у звітному періоді на ОЗ та ІНМА (за кожною групою), відображеної на відповідних субрахунках, крім рядків 020 та 100.

11. У графі 13 «інші зміни за рік: первісна (переоцінена) вартість» відображаються суми збільшення або зменшення первісної вартості ОЗ та ІНМА (за кожною групою) за причинами, що не відображені в попередніх графах (поліпшення, модернізація, реконструкція активів, переведення об'єктів операційної нерухомості до складу об'єктів інвестиційної нерухомості тощо).

12. У графі 14 «інші зміни за рік: знос» відображаються суми нарахованого або списаного зносу ОЗ та ІНМА (за кожною групою) внаслідок інших причин збільшення або зменшення їх первісної вартості.

13. У графі 15 «залишок на кінець року: первісна (переоцінена) вартість» відображається сума залишку первісної вартості ОЗ та ІНМА на кінець звітного періоду, яка визначається наступним чином: гр. 3 + гр. 9 – гр. 7 +/- гр. 5 +/- гр. 11 +/- гр. 13 (за кожною групою).

14. У графі 16 «залишок на кінець року: знос» відображається сума залишку зносу ОЗ та ІНМА на кінець звітного періоду, яка визначається наступним чином: гр. 4 + гр. 10 – гр. 8 +/- гр. 6 + гр. 12 +/- гр. 14 (за кожною групою, крім рядків 020 та 100).

15. У графі 17 «діапазон корисного використання: від» ЗВО наводять інформацію щодо найменшого строку корисного використання, визначеного ним для відповідної групи ОЗ (за кожною групою).

16. У графі 18 «діапазон корисного використання: до» ЗВО наводять інформацію щодо найбільшого строку корисного використання, визначеного ним для відповідної групи ОЗ (за кожною групою).

17. Показники граф 17 та 18 заповнюються на підставі відповідних положень, визначених у наказі про облікову політику закладу.

18. Додаткові показники розділу I «Основні засоби» відображаються наступним чином:

- 3 рядка 180 графі 7: із загальної суми первісної вартості ОЗ та ІНМА, які вибули протягом звітного року, на підставі оборотних відомостей відображається сума первісної вартості активів за причинами вибуття, зазначеними у рядках 181-184;

- 3 рядка 180 графі 9: із загальної суми первісної вартості ОЗ та ІНМА, які надійшли протягом звітного року, а підставі даних аналітичного обліку, відображається сума первісної вартості активів за джерелами надходження, зазначеними у рядках 185-189;

- 3 рядка 180 графі 15: із загальної суми залишку первісної вартості ОЗ та ІНМА виділяють суми: вартості ОЗ, щодо яких діють обмеження прав власності, наведених у затверджених в закладі відповідних документах (рядок 189); залишкової вартості ОЗ, які тимчасово не використовуються в діяльності закладу за причинами консервації, реконструкції тощо, перелік яких визначається особами, відповідальними за експлуатацію та облік таких активів (рядок 190); вартості активів, що мають нульове значення залишкової вартості або залишкова вартість дорівнює ліквідаційній вартості (рядок 191); вартості активів, які підлягають продажу або безоплатній передачі, перелік яких визначається особами, відповідальними за експлуатацію та облік таких активів (рядок 192); вартості активів, які безкоштовно отримані у звітному році як подарунки, благодійна допомога тощо (рядок 193);

- 3 рядка 180 графі 16: із загальної суми зносу ОЗ виокремлюють залишок суми зносу активів, щодо яких діють обмеження прав власності (рядок 194).

Розділ II. Нематеріальні активи

1. У графі 3 «залишок на початок року: первісна (переоцінена) вартість» відображається сума залишку на початок звітного року за кожною групою нематеріальних активів (далі – НА).

2. У графі 4 «залишок на початок року: накопичена амортизація» відображається залишок суми нарахованої амортизації на початок звітного року за групами НА.

3. У графі 5 «переоцінка (дооцінка +, уцінка -): первісна (переоцінена) вартість» відображаються суми проведених переоцінок (дооцінки +, уцінки -) НА (за кожною групою). У разі дооцінки – сума збільшення первісної вартості активів зі знаком «+», а у випадку уцінки – сума зменшення вартості активів зі знаком «-».

4. У графі 6 «переоцінка (дооцінка +, уцінка -): накопичена амортизація» відображається сума скоригованого зносу НА (за кожною групою). Збільшення суми накопиченої амортизації у результаті дооцінки та зменшення суми накопиченої амортизації у разі проведення уцінки активів.

5. У графі 7 «вибуття за звітний рік: первісна (переоцінена) вартість» відображається сума зменшення первісної вартості НА (за кожною групою) у зв'язку з різними причинами (безоплатна передача, неможливість отримання надалі економічних вигід та/або потенціалу корисності від його використання, невідповідність критеріям визнання активом, зазначеними у НП(С)БОДС 122).

6. У графі 8 «вибуття за звітний рік: накопичена амортизація» відображається зменшення суми накопиченої амортизації НА (за кожною групою) у результаті їх вибуття за звітний рік.

7. У графі 9 «надійшло за рік: первісна (переоцінена) вартість» відображаються суми збільшення первісної вартості НА (за кожною групою) в результаті їх надходження до ЗВО різними шляхами (у разі їх придбання та безоплатного отримання за операціями внутрішнього передання, отримання в обмін на інший актив).

8. У графі 10 «надійшло за рік: накопичена амортизація» відображається збільшення суми накопиченої амортизації НА за звітний рік в результаті надходження активів (за кожною групою).

9. У графі 11 «зменшення/відновлення корисності за рік» відображається суми витрат від зменшення корисності активів за їх групами, які належать до складу інших витрат за обмінними операціями, а також суми доходів від відновлення корисності активів за їх групами після усунення причин попереднього зменшення їх корисності, які відносяться до складу інших доходів від обмінних операцій.

10. У графі 12 «нарахована амортизація у звітному році» наводяться суми нарахованої амортизації у звітному періоді на НА (за кожною групою), відображеної на відповідному субрахунку плану рахунків.

11. У графі 13 «інші зміни за рік: первісна (переоцінена) вартість» відображаються суми збільшення або зменшення первісної вартості НА (за кожною групою) за причинами, що не відображені в попередніх графах (удосконалення, поліпшення НА тощо).

12. У графі 14 «інші зміни за рік: накопичена амортизація» відображаються суми нарахованого або списаної накопиченої амортизації НА (за кожною групою) внаслідок інших причин збільшення або зменшення їх первісної вартості.

13. У графі 15 «залишок на кінець року: первісна (переоцінена) вартість» відображається сума залишку первісної вартості НА на кінець звітного періоду, яка визначається наступним чином: гр. 3 + гр. 9 – гр. 7 +/- гр. 5 +/- гр. 11 +/- гр. 13 (за кожною групою).

14. У графі 16 «залишок на кінець року: накопичена амортизація» відображається сума залишку накопиченої амортизації НА на кінець звітного періоду, яка визначається наступним чином: гр. 4 + гр. 10 – гр. 8 +/- гр. 6 + гр. 12 +/- гр. 14 (за кожною групою).

15. У графі 17 «діапазон корисного використання: від» ЗВО наводять інформацію щодо найменшого строку корисного використання, визначеного ним для відповідної групи НА (за кожною групою).

16. У графі 18 «діапазон корисного використання: до» ЗВО наводять інформацію щодо найбільшого строку корисного використання, визначеного ним для відповідної групи НА (за кожною групою).

17. Показники граф 17 та 18 заповнюються на підставі відповідних положень, визначених у наказі про облікову політику закладу.

18. Додаткові показники розділу II «Нематеріальні активи» відображаються наступним чином:

- 3 рядка 260 графі 15: із загальної суми залишку первісної вартості НА виділяють суми: вартості активів, які безкоштовно отримані у звітному році (рядок 261); вартості НА, щодо яких діють обмеження прав власності, наведених у затверджених в закладі відповідних документах (рядок 262); вартості НА, які передані у заставу на підставі відповідних підтверджених документів (рядок 263); вартості НА, термін корисного використання яких є невизначеним, а отже амортизація на них не нараховується (рядок 264);

- 3 рядка 260 графі 16 – із загальної суми накопиченої амортизації НА виокремлюють залишок: суми накопиченої амортизації активів, щодо яких діють обмеження прав власності (рядок 265); суми накопиченої амортизації, нарахованої на НА, передані у заставу (рядок 266).

Розділ III. Капітальні інвестиції

1. У рядку 300 «капітальні інвестиції в основні засоби» відображається сума залишку на початок року (графа 3), оборотів за звітний рік (графа 4) та залишку на кінець звітного року (графа 4) за однойменним субрахунком 1311 плану рахунків.

2. У рядку 310 «капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» відображається сума залишку на початок року (графа 3), оборотів за звітний рік (графа 4) та залишку на кінець звітного року (графа 4) за однойменним субрахунком 1312 плану рахунків.

3. У рядку 320 «капітальні інвестиції в нематеріальні активи» відображається сума залишку на початок року (графа 3), оборотів за звітний рік (графа 4) та залишку на кінець звітного року (графа 4) за однойменним субрахунком 1313 плану рахунків.

4. У рядку 330 «капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи» відображається сума залишку на початок року (графа 3), оборотів за звітний рік (графа 4) та залишку на кінець звітного року (графа 4) за однойменним субрахунком 1314 плану рахунків.

5. Рядок 340 «капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення» ЗВО не заповнюється, оскільки передбачений для розкриття відповідної інформації державними цільовими фондами.

Розділ IV. Виробничі запаси

1. У графі 3 «надійшло за рік» відображається сума первісної вартості виробничих запасів та інших нефінансових активів (за кожною групою), які надійшли до ЗВО за звітний рік

різними шляхами (придбання, безоплатне отримання, обмін на інші запаси тощо).

2. У графі 4 «вибуття: усього» відображається сума вартості виробничих запасів та інших нефінансових активів (за кожною групою), які вибули за звітний рік різними способами (продаж, розподілення, безоплатна передача тощо).

3. У графі 5 «вибуття: з них витрачено на потреби установи» із загальної суми вартості виробничих запасів та інших нефінансових активів (за кожною групою, крім активів для розподілу, передачі, продажу, рядок 470) виокремлюють суму вартості запасів, списаних на потреби діяльності ЗВО.

4. У графі 6 «балансова вартість на кінець року» відображаються суми вартості виробничих запасів та інших нефінансових активів (за кожною групою) на кінець звітного року, яка визначається наступним чином: початкове сальдо по відповідних субрахунках рахунків 15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи» + гр. 3 – гр. 4.

5. У графі 7 «зміна вартості на дату балансу: збільшення до чистої вартості реалізації» відображається сума збільшення чистої вартості реалізації тих запасів (за кожною групою), що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, але не більше суми попереднього зменшення (пункт 5 розділу III НП(С)БОДС 123 «Запаси»).

6. У графі 8 «зміна вартості на дату балансу: уцінка» відображається сума на яку первісна вартість виробничих запасів та інших нефінансових активів (за кожною групою) перевищує чисту вартість їх реалізації.

7. Додаткові показники розділу IV «Виробничі запаси» відображаються наступним чином: З рядка 500 графа 6: із загальної суми балансової вартості виробничих запасів та інших нефінансових активів на кінець звітного року виокремлюють балансову вартість запасів: оформлених у заставу за даними відповідних підтвердних документів (рядок 501); переданих на комісію (для оцінки на продаж, оцінка вартості тощо) (рядок 502); передбачених для подальшої переробки (рядок 503); відображених за чистою вартістю реалізації (рядок 504); відображених за відновлювальною вартістю (рядок 505).

Розділ V. Фінансові інвестиції

ЗВО не заповнюється, оскільки вони не проводять операції з фінансовими інвестиціями та не укладають договорів про спільну діяльність.

Розділ VI. Зобов'язання

1. У рядку 600 «довгострокові» відображається сума залишку на початок року (графа 3), на кінець звітного року (графа 4) довгострокових зобов'язань ЗВО. За строком погашення сума залишку на кінець звітного року за даним рядком відображається у графі 6 «у тому числі за строками: більше 12 місяців».

2. У рядку 610 «поточні» відображається сума залишку на початок року (графа 3), на кінець звітного року (графа 4) поточних зобов'язань ЗВО. За строком погашення сума залишку на кінець звітного року за даним рядком відображається у графі 5 «у тому числі за строками: до 12 місяців».

3. У рядку 620 «доходи майбутніх періодів» відображається сума залишку на початок року (графа 3), на кінець звітного року (графа 4) доходів майбутніх періодів ЗВО.

Розділ VII. Дебіторська заборгованість

1. У рядку 650 «довгострокова дебіторська заборгованість» відображається залишок на кінець звітного року суми дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після закінчення дванадцяти місяців від дати балансу. За строком погашення сума залишку на кінець звітного року відображається за графами 5 «у тому числі за строками погашення: від 12 до 18 місяців» та 6 «у тому числі за строками погашення: від 18 до 36 місяців».

2. У рядку 660 «поточна дебіторська заборгованість» відображається залишок на кінець звітного року суми дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу, або буде погашена протягом дванадцяти місяців від дати балансу. За строком погашення сума залишку на кінець звітного року відображається за графою 4 «у тому числі за строками погашення: до 12 місяців».

3. Додаткові показники розділу VII. «Дебіторська заборгованість» відображаються наступним чином:

- у рядку 661 «списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості» відображається сума поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником, або дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої мину;

- у рядку 662 «прострочена дебіторська заборгованість» відображається сума дебіторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунка на оплату. Із загальної суми простроченої дебіторської заборгованості виокремлюють суму простроченої дебіторської заборгованості за окремими напрямками.

Розділ VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів

1. У рядку 670 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті» відображається загальна сума залишку грошових коштів ЗВО у національній валюті на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4). Визначається як сума рядків 671-676.

2. У рядку 671 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в: касі» відображається сума залишку грошових коштів в касі ЗВО на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

3. У рядку 672 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в: казначействі на реєстраційних рахунках» відображається сума залишку грошових коштів ЗВО, що перебувають на реєстраційних рахунках, відкритих в органах ДКСУ на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

4. У рядку 673 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в: казначействі на інших рахунках» відображається сума залишку грошових коштів ЗВО, що перебувають на інших рахунках, відкритих в органах ДКСУ на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

5. У рядку 674 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в: установах банків на поточних та інших рахунках» відображається залишок суми грошових коштів ЗВО, що перебувають на поточних та інших рахунках, відкритих в установах банків на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

6. У рядку 675 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в: установах банків у тимчасовому розпорядженні» відображається залишок суми грошових коштів ЗВО, що перебувають у тимчасовому розпорядженні установами банків на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

7. У рядку 676 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в: дорозі» відображається залишок суми грошових коштів ЗВО, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні, спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, але будуть зараховані на ці рахунки в наступному місяці на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

8. У рядку 680 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті, у тому числі: на поточних рахунках» відображається загальна сума залишку грошових коштів ЗВО в іноземній валюті на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4). Визначається як сума рядків 681-682.

9. У рядку 681 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів

та державних цільових фондів у іноземній валюті, у тому числі: на поточних рахунках» відображається залишок суми грошових коштів ЗВО в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

10. У рядку 682 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті, у тому числі: інші кошти в іноземній валюті» відображається залишок інших грошових коштів ЗВО в іноземній валюті на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного року (графа 4).

Розділ IX. Доходи та витрати

1. Інформація про доходи та витрати ЗВО за обмінними і необмінними операціями у формі № 5-дс відображається на підставі даних аналітичного обліку.

2. Доходи від обмінних операцій відображаються у рядках 770 – 853, зокрема:

У рядку 770 «бюджетні асигнування» відображається сума отриманих відповідно до законодавства бюджетних асигнувань, визнаних доходом.

У рядку 780 «надання послуг» відображається сума отриманих доходів за кодом класифікації доходів бюджету 25010100 "Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю" та 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності».

У рядку 790 «продаж» відображається сума нарахованих доходів бюджету за кодом класифікації доходів бюджетів 25010400 "Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)".

Рядки 800 «операції з капіталом» та 810 «продаж нерухомого майна» розпорядниками бюджетних коштів в цілому та ЗВО зокрема не заповнюються.

У рядку 820 «відсотки» відображається сума нарахованих за кодом класифікації доходів бюджетів 25020300 "Кошти, що отримують відповідно до законодавства ЗВО від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг.

У рядку 830 «роялті» відображається сума нарахованих роялті, якщо ЗВО законом надано відповідне право.

У рядку 840 «дивіденди» відображається сума нарахованих дивідендів, якщо ЗВО законом надано відповідне право.

Інформація, відображена у рядках 820 – 840, має відповідати інформації, наведеній у статті «Фінансові доходи» форми № 2-дс.

У рядку 850 «інші доходи від обмінних операцій» відображається загальна сума інших доходів від обмінних операцій, узагальнених на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» Плану рахунків.

Інформація, наведена у рядку 850, розкривається за видами доходів, у тому числі:

У рядку 851 «курсова різниця» нарахована відповідно до законодавства курсова різниця.

У рядку 852 «дооцінка активів у межах суми попередньої уцінки» відображається сума проведеної у звітному періоді дооцінки активів.

У рядку 853 «відновлення корисності активів» відображається сума проведеного у звітному періоді відновлення активів.

Доходи від необмінних операцій відображаються у рядках 860 – 910, зокрема:

Рядки 860 «податкові надходження» та 870 «неподаткові надходження» ЗВО не заповнюються.

У рядку 880 «трансферти» відображається сума трансфертів, отриманих протягом звітного періоду.

У рядку 890 «гранти та дарунки» відображається загальна сума визнаних протягом звітного періоду доходів за кодами класифікації доходів бюджетів 25020100 "Благодійні внески, гранти та дарунки".

Рядок 900 «надходження до державних цільових фондів» ЗВО не заповнюються.

У рядку 910 «списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню» відображається сума списаних ЗВО протягом звітного періоду зобов'язань, що не підлягають погашенню.

3. Інформація про витрати наводиться у рядках 920 – 942, зокрема:

У рядку 920 «Витрати - усього» відображається загальна сума витрат, до складу якої включені інші витрати за обмінними операціями (рядок 930) та інші витрати за необмінними операціями (рядок 940);

Інші витрати за обмінними операціями, визнані відповідно до законодавства витратами, наводяться у рядку 930 «інші витрати за обмінними операціями».

Інформація, наведена у рядку 930, розкривається за видами доходів, з них:

У рядку 931 «курсова різниця» відображається сума курсової різниці, що включена до складу інших витрат за обмінними операціями протягом звітного періоду;

У рядку 932 «витрати, пов'язані із реалізацією активів» відображається сума витрат, пов'язана із реалізацією активів, визнана протягом звітного періоду;

У рядку 933 «уцінка активів» відображається сума витрат від уцінки активів, що включена до складу інших витрат від обмінних операцій протягом звітного періоду;

У рядку 934 «втрати від зменшення корисності активів» відображається сума втрат від зменшення корисності активів, що включена до складу інших витрат від обмінних операцій протягом звітного періоду;

4. Інші витрати за необмінними операціями наводяться у рядку 940 «інші витрати за необмінними операціями».

Інформація, наведена у рядку 940, розкривається за видами витрат, з них:

У рядку 941 «витрати, пов'язані з передачею активів, що суб'єкти державного сектору передають суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів».

Розділ X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей

1. У рядку 970 «Недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на початок звітного року» відображається залишок на початок звітного року по рахунку обліку розрахунків за відшкодуванням завданих збитків (у разі встановлення винних осіб) або відповідному позабалансовому рахунку щодо невідшкодованих витрат та псування цінностей.

2. У рядку 980 «Установлено недостач та крадіжок грошових коштів і матеріальних цінностей протягом звітного року - усього» відображається загальна сума оборотів за звітний рік по рахунку обліку розрахунків за відшкодуванням завданих збитків (у разі встановлення винних осіб) або відповідному позабалансовому рахунку щодо невідшкодованих витрат та псування цінностей (у разі якщо винні особи не встановлені).

3. У рядку 981 «віднесено на винних осіб» відображається сума нестач та втрат від псування цінностей, за якими визначено винних осіб.

4. У рядку 990 «Списано недостачі в межах природного убутку» відображається сума нестач матеріальних цінностей у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, що списана за розпорядженням керівника закладу на витрати.

5. У рядку 1000 «Списано недостачі, винні особи за якими не встановлені» відображаються суми нестач і втрат грошових коштів і матеріальних цінностей списана з позабалансового рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

6. У рядку 1010 «Стягнуто з винних осіб» відображається сума нестач і втрат грошових коштів і матеріальних цінностей, що повернута в касу установи винною особою.

7. У рядку 1020 «Списано за висновками слідчих органів» відображається сума нестач і втрат грошових коштів і матеріальних цінностей, які були списані протягом звітного року за висновками слідчих органів.

8. У рядку 1030 «недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на кінець звітного року» відображаються суми недостач на кінець звітного року.

9. У рядку 1031 «у тому числі: віднесених на винних осіб» із загальної суми недостач відображаються недостачі, які віднесені на винних осіб та не погашені на кінець звітного року.

10. У рядку 1032 «у тому числі: справи знаходяться у слідчих органах (винні особи не встановлені)» із загальної суми недостач наводяться недостачі, справи за якими на кінець

звітнього року знаходяться в слідчих органах, оскільки винні особи не встановлені.

Розділ XI. Будівельні контракти

ЗВО не заповнюється, оскільки вони не здійснюють підрядних робіт за будівельними контрактами відповідно до свого виду діяльності.

Розділ XII. Біологічні активи

1. Рядок 1141 «робоча худоба» ЗВО не заповнюється.
 2. Рядок 1142 «продуктивна худоба» ЗВО не заповнюється.
 3. У рядку 1143 «багаторічні насадження» відображається сума залишку первісної вартості на початок звітнього року (графа 3), надходження (графа 5) та вибуття (графа 6) за звітний рік, нарахована амортизація на початок звітнього року (графа 4) та за рік (графа 8), зменшення / відновлення корисності (графа 9), накопичена вартість вибуття за рік (графа 7) багаторічних насаджень (плодово-ягідних дерев, кущів та озеленювальних і декоративних насаджень для облаштування територій установ, дворів будинків, вулиць, площ тощо) ЗВО.

4. Рядок 1144 «інші довгострокові біологічні активи» ЗВО не заповнюється.
 5. Облік поточних біологічних активів у ЗВО не ведеться. Рядки 1150-1153 ЗВО не заповнюються.

6. ЗВО не здійснюють виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до свого виду діяльності. Додаткова інформація до розділу XII. «Біологічні активи» - «Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції» (рядки 1200-1240) ЗВО не заповнюється.

Розділ XIII. Розшифрування позабалансових рахунків

1. У розділі відображається інформація щодо наявності активів, які обліковуються на позабалансових рахунках на початок звітнього року, кінець звітнього року та їх руху (надходження, вибуття) протягом звітнього року.

2. Для заповнення розділу використовують дані щодо залишків та оборотів по кожному субрахунку позабалансових рахунків класу 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів».

3. ЗВО не заповнюються наступні рядки: 1312, 1314, 1322, 1332, 1342, 1352, 1354, 1362, 1372, 1374, 1382, 1392, які передбачені для відображення відповідної інформації держаними цільовими фондами.

4. У рядку 1400 «Усього» відображається загальна сума залишку на початок звітнього року (графа 3), надходження (графа 4), вибуття (графа 5) та залишку на кінець звітнього року (графа 6) активів, які обліковуються на позабалансових рахунках, яка визначається наступним чином: рядок 1310 + рядок 1320 + рядок 1330 + рядок 1340 + рядок 1350 + рядок 1360 + рядок 1370 + рядок 1380 + рядок 1390.

Додаток 1
до Методичних рекомендацій щодо формування
фінансової звітності закладами вищої освіти
(за даними бухгалтерського обліку)

Підстави для заповнення форми № 5-дс ЗВО

Розділ приміток	Джерела інформації для заповнення розділу	Нормативно-правовий акт, яким затверджено реєстр
I. Основні засоби	Акт введення в експлуатацію основних засобів; Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;	Наказ МФУ від 13.09.2016 № 818
II. Нематеріальні активи	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації); Акт списання групи основних засобів; Акт списання транспортних засобів;	
III. Капітальні інвестиції	Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду; Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів); Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів; Акт переоцінки основних засобів Картка аналітичного обліку капітальних видатків Меморіальний ордер № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів»	Наказ МФУ від 29.06.2017 № 604 Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755
IV. Виробничі запаси	Акт про приймання матеріалів (форма № 3-1); Акт списання (форма № 3-2); Книга кількісно-сумового обліку (форма № 3-6); Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування (форма № 3-12); Накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування (форма № 3-13) Меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів»; Меморіальний ордер № 11 «Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування»; Меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»; Меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів»	Наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755
VI. Зобов'язання	Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань	Наказ МФУ від 29.06.2017 № 604
VII. Дебіторська заборгованість	Меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами»; Меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторам»; Меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»; Меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору»	Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755
VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників в бюджетних коштів та державних цільових фондів	Картка аналітичного обліку готівкових операцій Меморіальний ордер № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями»; Меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках»); Меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»	Наказ МФУ від 29.06.2017 № 604 Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755
IX. Доходи та витрати	Картка аналітичного обліку касових видатків; Картка аналітичного обліку фактичних видатків; Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг); Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів)	Наказ МФУ від 29.06.2017 № 604

	<p>Меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;</p> <p>Меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;</p> <p>Меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»;</p> <p>Меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами»;</p> <p>Меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»;</p> <p>Меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів»;</p> <p>Меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»;</p> <p>Меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів»</p>	<p>Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755</p>
X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей	<p>Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань</p> <p>Меморіальний ордер № 16 «Накопичувальна відомість позабалансового обліку»</p>	<p>Наказ МФУ від 29.06.2017 № 604</p> <p>Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755</p>
XII. Біологічні активи	<p>Книга обліку тварин (форма № 3-8);</p> <p>Акт введення в експлуатацію основних засобів</p> <p>Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень;</p> <p>Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)</p>	<p>Наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130</p> <p>Наказ МФУ від 13.09.2016 № 818</p>
XIII. Розшифрування позабалансових рахунків	<p>Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань</p> <p>Меморіальний ордер № 16 «Накопичувальна відомість позабалансового обліку»;</p>	<p>Наказ МФУ від 29.06.2017 № 604</p> <p>Наказ МФУ від 08.09.2017 № 755</p>