

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”**

ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

За загальною редакцією
Т. І. Єфименко та Л. Г. Ловінської

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2016

УДК 657.471:006.032

ББК 65.052(4Укр)

О-16

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТОВУВАННЯ

Авторський колектив:

А. Г. Ловінська, А. В. Гапоненко, А. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко

Рецензенти:

А. М. Штангрет – доктор економічних наук, професор;

М. М. Шигун – доктор економічних наук, професор

Рекомендовано до друку

Вченою радою Державної навчально-наукової установи

“Академія фінансового управління”

(Протокол № 8 від 23 грудня 2016 р.)

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

ISBN 978-617-7509-00-3

У виданні розглянуто сутність міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), які є узагальненням найкращих світових практик обліку та фінансової звітності; їхню роль в удосконаленні системи управління державними фінансами та досвід запровадження в різних країнах світу; підходи до формування облікової політики бюджетної установи соціальної сфери в контексті запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС); методологічні та методичні питання обліку витрат на надання соціальних послуг відповідно до НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Особливу увагу приділено впливу МСБОДС не тільки на методологію та організацію бухгалтерського обліку бюджетних установ, а й на планування (бюджетування) та прийняття управлінських рішень.

Для керівників, економістів, бухгалтерів, фахівців із надання соціальних послуг Центрів соціальних служб для сім’ї, дітей та молоді, Міністерства соціальної політики України, представників органів місцевого самоврядування, фінансових органів та органів державного контролю, науковців, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, слухачів курсів підвищення кваліфікації.

УДК 657.471:006.032

ББК 65.052(4Укр)

© Автори, 2016

© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2016

ISBN 978-617-7509-00-3

Вступ	5
Розділ 1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ДОСВІД ЗАПРОВАДЖЕННЯ	
1.1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору як методологічна основа інформаційного забезпечення управління державними фінансами	7
1.2. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору	22
1.3. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України	36
Розділ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ В КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НП(С)БОДС	
2.1. Законодавчі основи розроблення та прийняття облікової політики на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	55
2.2. Дослідження складових методичного розділу наказу про облікову політику	61
2.3. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку установи та їхній вплив на формування облікової політики	97

**Розділ 3. РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ
СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ
НП(С)БОДС**

3.1. Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку соціальних служб	106
3.2. Методологічні засади обліку витрат на надання соціальних послуг	115
3.3. Методичні підходи до обліку витрат на надання соціальних послуг у контексті запровадження НП(С)БОДС 135 "Витрати"	127
<i>Список використаних джерел</i>	137
<i>Додатки</i>	147

Специфічний характер діяльності держави як суб'єкта господарювання обумовлений особливим характером послуг, які вона надає суспільству. Суспільно необхідні послуги (оборона, охорона здоров'я, освіта, соціальний захист тощо) здебільшого надаються їхнім споживачам на безоплатній основі та є результатом операційної діяльності суб'єктів господарювання державного сектору. Як правило, така діяльність фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Водночас суб'єкти державного сектору можуть надавати платні послуги та отримувати від цього певні доходи.

Керівництво зі статистики державних фінансів Світового банку так визначає особливість діяльності суб'єктів державного сектору: “Сектор державного управління можна коротко охарактеризувати як сукупність одиниць, котрі проводять державну політику через надання послуг переважно неринкового характеру та перерозподілу доходів і майна, при цьому обидва вказаних види діяльності переважно спираються на обов'язкові збори з інших секторів”¹.

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 дуалістична

¹ Government Finance Statistics Manual 2001 / The International Monetary Fund. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.

природа господарського процесу суб'єкта державного сектору обумовлює суттєві особливості бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ці особливості враховані Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Їх імплементація в Україні через розроблення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) позитивно впливатиме на підвищення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень фінансового та нефінансового характеру розпорядників бюджетних коштів вищого та нижчого рівнів.

Соціальні служби, у тому числі ті, котрі надають послуги щодо соціального супроводу дітей, що опинились у складних життєвих умовах, як і інші суб'єкти державного сектору, розпочали запровадження НП(С)БОДС з 1 січня 2015 р. НП(С)БОДС змінюють методологію чинної системи бухгалтерського обліку, тому їх запровадження вимагає від соціальних служб та Міністерства соціальної політики України великої підготовчої роботи, спрямованої на розроблення нової облікової політики та опанування методології, закладеної у стандартах.

У цьому дослідженні розкрито сутність МСБОДС, їхню роль в удосконаленні системи управління державними фінансами та досвід запровадження в різних країнах; наведено рекомендації щодо облікової політики бюджетної установи соціальної сфери в контексті запровадження НП(С)БОДС; розглянуто методологічні та методичні питання обліку витрат на надання соціальних послуг відповідно до НП(С)БОДС 135 "Витрати".

Видання розраховане на керівників, економістів, бухгалтерів, фахівців з надання соціальних послуг Центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді, Міністерства соціальної політики, представників органів місцевого самоврядування, фінансових органів та органів державного контролю.

Розділ 1

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ДОСВІД ЗАПРОВАДЖЕННЯ

1.1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЯК МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

У бухгалтерському обліку акумулюється інформація про капітал, активи та зобов'язання, фінансові результати суб'єкта господарювання. У державному секторі така інформація повинна відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що можна забезпечити тільки за наявності відповідної методології бухгалтерського обліку та звітності, заснованої на певних принципах. В рамках кращих світових практик такі принципи узагальнюються у міжнародних та національних стандартах.

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі в сучасних умовах є запровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС).

Комітет з питань державного сектору входить до складу Правління Міжнародної федерації бухгалтерів. Завданнями комітету є розроблення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які узагальнюють кращий світовий досвід у цій сфері обліку, і створення умов при їх запровадженні для ефективного управління державними фінансами.

На сьогодні Комітетом із питань державного сектору прийнято Концептуальну основу фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору (далі – Концептуальна основа) та 32 МСБОДС, що ґрунтуються на використанні методу нарахувань.

Концептуальна основа встановлює методологічні засади, на яких базуються МСБОДС та Керівництва з рекомендованої практики, застосовувані для складання та подання фінансових звітів загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору.

МСБОДС є офіційно прийнятими вимогами до фінансової звітності. Вони розроблені шляхом адаптації Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), виданих Радою з МСФЗ, але з урахуванням особливостей функціонування державного сектору. При цьому в тексті МСБОДС максимально збережені підходи, визначені в МСФЗ, якщо з того чи іншого питання обліку або звітності немає суттєвих відхилень чи особливостей у державному секторі.

МСБОДС поширюються на всіх суб'єктів державного сектору за винятком державних комерційних підприємств¹. Найхарактернішими їхніми рисами є повноваження самостійно укласти господарські договори, відсутність постійного фінансування держави, отримання прибутків від діяльності або повна компенсація власних витрат, наявність контролю з боку суб'єкта господарювання державного сектору². Такі підприємства підпадають під сферу застосування МСФЗ.

МСБОДС можна класифікувати за такими групами.

Стандарти, які регулюють склад, порядок формування та подання звітності суб'єктів державного сектору:

МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”;

МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів”;

МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання”;

МСБОДС 18 “Звітність за сегментами”.

Стандарти, що регулюють порядок обліку і надання у звітності інформації за окремими видами активів, зобов'язань, доходів і витрат суб'єктів державного сектору:

МСБОДС 5 “Витрати на позики”;

¹ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору / Міністерство фінансів України. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81046/B4.pdf>.

² МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”. С. 27. URL: 195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf.

- МСБОДС 7 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”;
МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”;
МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну”;
МСБОДС 12 “Запаси”;
МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації”;
МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”;
МСБОДС 17 “Основні засоби”;
МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”;
МСБОДС 21 “Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти”;
МСБОДС 23 “Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти)”;
МСБОДС 25 “Виплати працівникам”;
МСБОДС 26 “Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти”;
МСБОДС 28 “Фінансові інструменти: представлення інформації”;
МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання і оцінка”;
МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”;
МСБОДС 31 “Нематеріальні активи”.

Стандарти, які регулюють порядок обліку окремих операцій, що здійснюються суб’єктами державного сектору:

- МСБОДС 4 “Вплив змін валютних курсів”;
МСБОДС 11 “Будівельні контракти”;
МСБОДС 13 “Оренда”;
МСБОДС 27 “Сільське господарство”;
МСБОДС 32 “Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента”.

Стандарти, що регулюють порядок надання у звітності окремих видів суттєвої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та окремих операцій суб’єктів державного сектору:

- МСБОДС 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”;

- МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”;
- МСБОДС 14 “Події після дати звітності”;
- МСБОДС 20 “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін”;
- МСБОДС 22 “Розкриття фінансової інформації про основний сегмент державного сектору”;
- МСБОДС 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”.

Фінансова звітність суб’єктів державного сектору, складена відповідно до МСБОДС, має містити інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб’єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення довірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона включає дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, встановленого законом, а також використання цих ресурсів, згідно із законодавчими й договірними вимогами, у тому числі фінансовими лімітами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору дещо інші порівняно з фінансовою звітністю недержавного сектору. Фінансова звітність державного сектору – ключова ланка в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Відповідно до Концептуальної основи фінансові звіти загального призначення – це звіти, що відповідають потребам користувачів, котрі не можуть вимагати звітів, спеціально складених для задоволення їхніх конкретних інформаційних потреб¹. Користувачами фінансових звітів загального призначення виступають платники податків, представники законодавчої влади, кредитори, постачальники, засоби масової інформації та ін.

¹ The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Vol. I. IFAC, 2014. P. 29. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

Як зазначено в Концептуальній основі, цілі фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору – надання інформації про суб'єкта господарювання, яка є корисною для її користувачів у забезпеченні підзвітності різних рівнів державного управління та обґрунтуванні управлінських рішень. У МСБОДС інформація фінансових звітів визначається як “корисна для цілей підзвітності та прийняття рішень”¹.

Концептуальна основа пояснює підзвітність та обґрунтування прийняття рішень таким чином².

Як зазначалося, завдання органів державної влади та інших суб'єктів господарювання державного сектору – надання послуг, які підвищують або підтримують добробут громадян країни. Ці послуги охоплюють соціальні програми, охорону громадського порядку, державну освіту й науку, національну безпеку та оборону. Здебільшого ці послуги надаються як результат необмінної операції та в неконкурентному середовищі. Необмінними вважаються операції, в яких один суб'єкт господарювання отримує цінності від іншого суб'єкта безпосередньо, не надаючи замість цього в обмін цінності приблизно однакової вартості.

Органи державної влади та інші суб'єкти господарювання державного сектору **підзвітні постачальникам ресурсів, а також тим, хто залежить від них у питаннях використання цих ресурсів** для постачання послуг протягом звітного періоду. Виконання зобов'язань щодо підзвітності потребує **надання інформації**:

- про **управління суб'єктом господарювання ресурсами**, довіреними йому для постачання послуг споживачам та іншим особам, дотримання ним вимог законодавства;
- про **результати постачання послуг** суб'єктом господарювання протягом звітного періоду та його спроможність продовжувати надання послуг у майбутніх періодах.

¹ The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Vol. I. IFAC, 2014. P. 33. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

² Ibid. P. 34.

Отримувачі послуг і постачальники ресурсів потребуватимуть також інформації як **вихідних даних для прийняття рішень**¹. До них належать позикодавці, кредитори, донори та інші особи, котрі надають ресурси на добровільних засадах, у тому числі шляхом операцій обміну. Такі юридичні та фізичні особи на підставі інформації фінансової звітності ухвалюють рішення, чи надавати ресурси для підтримання поточної і майбутньої діяльності органу державної влади чи іншого суб'єкта господарювання державного сектору.

Інша група користувачів фінансової звітності загального призначення – платники податків. Вони не мають дискреційного права обирати, чи приймати або не приймати послуги, які надає суб'єкт господарювання державного сектору, чи обирати альтернативного постачальника послуг. Тому вони не можуть безпосередньо приймати рішення про те, чи надавати ресурси органу державної влади, купувати або споживати послуги, що надаються. Проте отримувачі послуг і постачальники ресурсів можуть ухвалювати рішення про більш персоналізований вибір і подання відомостей, які вони надають виборним посадовцям або іншим представницьким органам. Такі рішення можуть мати наслідки для виділення ресурсів певним суб'єктам господарювання державного сектору.

Інформація, надана у фінансовій звітності загального призначення для цілей підзвітності, обґрунтовуватиме прийняття рішень. Наприклад, дані про витрати, ефективність і результативність минулої діяльності з постачання послуг, суму й джерела відшкодування витрат, а також про ресурси, наявні для підтримання майбутньої діяльності, потрібні для дотримання підзвітності. Ця інформація буде також корисною для прийняття рішень користувачами фінансової звітності, включаючи рішення, які приймають донори та інші фінансові спонсори щодо надання ресурсів суб'єкту господарювання.

¹ The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Vol. I. IFAC, 2014. P. 35. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

Процедурно фінансова звітність – кінцева мета ведення бухгалтерського обліку. Водночас змістовно сама по собі вона – не самоціль. Її призначення полягає в наданні корисної для користувачів інформації. Тому цілі фінансової звітності визначаються через посилення на користувачів та їхні інформаційні потреби.

Тож фінансова звітність у державному секторі має забезпечувати інформаційні потреби користувачів щодо¹:

- 1) джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- 2) результатів діяльності з погляду ефективності й досягнення мети діяльності;
- 3) дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- 4) цільового використання бюджетних коштів;
- 5) оцінки якості управління;
- 6) оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- 7) придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- 8) участі в капіталі підприємств;
- 9) рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть утворитись внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

У фінансових звітах міститься інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати й грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету. Вона корисна для користувачів, котрі оцінюють здатність суб'єкта господарювання продовжувати надавати товари та послуги на відповідному рівні, й рівень ресурсів, який, можливо, треба буде надати суб'єктові господарювання в майбутньому, аби він міг продовжувати виконувати зобов'язання з надання послуг.

Суб'єкти господарювання в державному секторі, як правило, діють за умов бюджетних обмежень у формі асигнувань або бюджетів (чи їх аналогів), які набирають чинності після затвердження відповідними законодавчими актами. Фінансова звітність загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору може

¹ МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”. С. 31, 32. URL: 195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf.

містити дані про те, чи були ресурси отримані й використані відповідно до законодавчо прийнятого бюджету.

Якщо при складанні фінансових звітів та бюджету використано ті самі методи й принципи обліку, МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” рекомендує включати до фінансових звітів порівняння з визначеними в бюджеті сумами за звітний період¹.

Звітність про бюджети подається різними способами, у тому числі:

- застосування формату з багатьох стовпчиків для фінансових звітів з окремими стовпчиками для передбачених бюджетом та фактичних сум. Задля повноти висвітлення інформації можна додавати стовпчик, який показує відхилення від бюджету чи асигнування;
- звіт особи (осіб), відповідальної (відповідальних) за складання фінансових звітів, про дотримання/перевищення сум передбачених бюджетом. Якщо визначена бюджетом сума чи асигнування були перевищені або витрати були здійснені без асигнування, можна розкривати інформацію про деталі за допомогою посилання на відповідну статтю у фінансових звітах.

Фінансова звітність повинна давати користувачам можливість порівнювати фінансові звіти:

- суб’єкта державного сектору за різні періоди;
- різних суб’єктів державного сектору.

МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” до фінансової звітності суб’єктів державного сектору висуває такі базові вимоги: достовірне подання та відповідність МСБОДС; безперервність; послідовність подання; суттєвість та об’єднання; згортання, порівняльна інформація і своєчасність².

Достовірне подання та відповідність МСБОДС передбачає, що фінансові звіти суб’єктів державного сектору повинні вірогідно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб’єкта господарювання. Таку достовірність та прав-

¹ МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”. С. 34. URL: 195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf.

² Там само. С. 37–43.

дивість інформації може забезпечити належне застосування МСБОДС разом із розкриттям у разі потреби додаткової інформації.

Достовірність фінансової інформації трактується як відображення економічної сутності господарських операцій, а не лише їхньої юридичної форми, нейтральність подання даних, обачний вибір способів оцінки активів та зобов'язань, повнота у всіх суттєвих аспектах.

Безперервність передбачає, що фінансові звіти суб'єктів державного сектору мають бути складені за принципом припущення безперервності, згідно з яким суб'єкт господарювання вважає, що його діяльність триватиме безперервно впродовж певного часу.

Принцип безперервності має особливості для суб'єктів державного сектору. Вони зумовлені необхідністю при складанні фінансової звітності суб'єктів господарювання аналізувати вплив таких чинників, як потенційні та оголошені структурні перебудови організаційних одиниць у майбутньому, можливість надходження подальшого державного фінансування, пошук інших джерел фінансування тощо. Тобто за певних умов дотримання принципу безперервності під час складання фінансової звітності може бути недоцільним. Окрім того, цей принцип не поширюється на фінансову звітність органів державної влади.

Якщо фінансові звіти складаються без дотримання припущення безперервності, то цей факт слід розкривати з поясненням підстав, котрі застосовуються для складання фінансових звітів, і причин, з яких суб'єкт господарювання не вважається таким, що безперервно діє.

Послідовність подання означає, що виклад і класифікація статей у фінансових звітах повинні бути послідовними впродовж певного часу – від одного періоду до іншого. Внесення змін у зазначені позиції можливе лише у випадку суттєвих змін у характері операцій та процедурі подання фінансових звітів за умови, що зміни сприятимуть відповіднішому поданню подій та операцій.

Суттєвість та об'єднання передбачає, що суттєві за характером статті слід подавати у фінансових звітах окремо. Статті, які є суттєвими за величиною, але мають подібний характер, можна об'єднувати. У контексті МСБОДС інформація є суттєвою, якщо її

нерозкриття може вплинути на прийняття рішень та оцінки користувачів щодо розподілу ресурсів, управління ними, а також результатів діяльності.

Згортання передбачає, що статті активів та зобов'язань не слід згортати, крім випадків, коли інший МСБОДС це вимагає або дозволяє. Доходи та витрати також не слід згортати, за винятком випадків, коли виключно МСБОДС вимагає чи дозволяє це або прибутки, збитки та пов'язані з ними витрати, які виникають у результаті однакових чи подібних операцій та інших подій, не є суттєвими.

Порівняльна інформація означає: якщо МСБОДС не дозволяє або не вимагає іншого, у фінансових звітах слід розкривати порівняльну інформацію щодо попереднього періоду за всіма цифровими даними, за винятком фінансових звітів за звітний період, до яких цей МСБОДС застосовується вперше. У разі змін у поданні або класифікації статей фінансових звітів порівняльні суми слід (якщо це можливо) перекласифікувати для забезпечення зіставності з поточним періодом, із наступним розкриттям інформації про характер, суму та причину будь-якої перекласифікації. Якщо перекласифікація порівнюваних сум унеможливується, суб'єкт господарювання повинен розкрити її причину та характер змін, котрі б могли статися, якби суми були перекласифіковані.

Своєчасність означає, що корисність фінансових звітів зменшується, якщо вони не надаються в розпорядження користувачів протягом певного періоду після дати звітності, тобто своєчасно.

Загально визнано, що ключовим чинником реформування бухгалтерського обліку в державному секторі є запровадження методу нарахування.

У міжнародній і вітчизняній практиці бухгалтерського обліку для визнання доходу й визначення фінансового результату використовують дві моделі обліку: перша ґрунтується на касовому методі (дохід визнається після надходження грошових коштів від продажу продукції або послуг), друга – на методі нарахування (дохід визнається після переходу права власності на виготовлену продукцію чи надані послуги). Фінансовий результат в умовах методу нарахування визначається на підставі відповідності доходів і витрат.

Ключовим у Концептуальній основі є положення щодо розгляду концепцій, застосовуваних до фінансової звітності загального призначення згідно з **принципом нарахування в бухгалтерському обліку**¹.

Фінансові звіти, складені згідно з принципом нарахування в бухгалтерському обліку, інформують їх користувачів про минулі операції, пов'язані з виплатою чи отриманням грошових коштів протягом звітного періоду, про зобов'язання виплатити грошові кошти або віддати інші ресурси суб'єкта господарювання в майбутньому, про ресурси суб'єкта господарювання на дату звітності, а також зміни цих зобов'язань і ресурсів протягом звітного періоду. Таким чином, вони надають інформацію про минулі операції та інші події, яка є кориснішою для користувачів для цілей підзвітності та може бути основними вихідними даними для прийняття рішень, ніж інформація, що надається згідно з касовим методом.

Отже, наслідком реалізації цього принципу є відокремлення руху грошових коштів від процесу формування фінансових результатів. Із погляду економічної сутності процесу відтворення капіталу такий підхід є обґрунтованим, оскільки дає змогу визначити зміни у структурі й розмірі власного капіталу протягом звітного періоду. Водночас, для того щоб показник фінансового результату в умовах його відокремлення від грошового забезпечення був реальним, у систему бухгалтерського обліку запроваджуються інші принципи, які є певними обмеженнями методу нарахування. Зокрема, це принципи обачності (консерватизму) та переважування змісту над формою (матеріальності).

Міжнародна й вітчизняна практика бухгалтерського обліку свідчить, що в державному секторі два методи визнання доходів і витрат із метою визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання (касовий та нарахування) використовуються як у класичному, так і в модифікованому вигляді (рис. 1.1).

¹ The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Vol. I. IFAC, 2014. P. 26. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

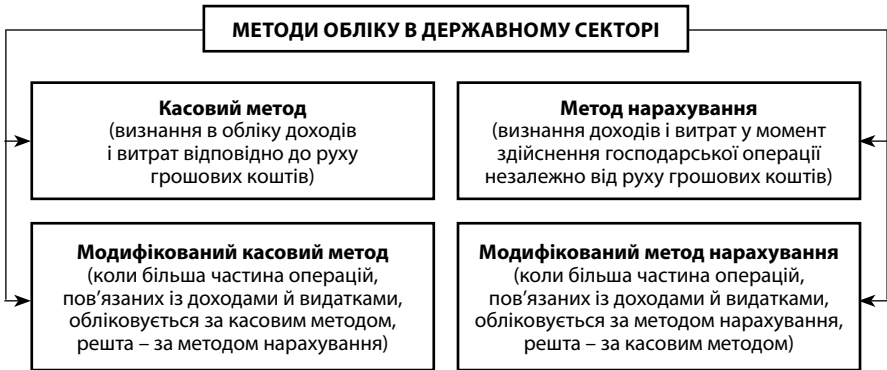


Рис. 1.1. **Методи визнання доходів і витрат у державному секторі**

Джерело: Ловінська Л. Г., Калюга Є. В. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору. *Фінанси України*. 2012. № 10. С. 84–96.

Касовий метод передбачає реєстрацію касових потоків надходження й вибуття грошових коштів до державного й місцевих бюджетів та бюджетних установ. Основними його перевагами є простота, легкість у використанні, інформативність.

На певному етапі розвитку управління державними фінансами однієї реєстрації касових потоків стає недостатньо, адже вона не дає змоги повною мірою відстежити виконання бюджету та ефективність використання коштів бюджетними установами. Водночас у державному секторі існують певні активи й зобов'язання (наприклад, державний борг, надані бюджетні кредити), оцінка яких за касовим методом при відображенні в бюджетній звітності є необ'єктивною. Модифікований касовий метод дає можливість частково уникнути цієї колізії.

Модифікований касовий метод у обліку виконання державного бюджету передбачає фіксацію касових потоків, при цьому визнання державного боргу й бюджетних кредитів здійснюється за методом нарахування. За цим методом визнаються також інші розрахунки, потреба в яких виникає в ході виконання бюджету. Деякі активи й зобов'язання, крім наведених, впливають на ліквідність і платоспро-

можність держави, тому оцінюються за методом нарахування. До них, зокрема, належать зобов'язання з оплати праці. У багатьох країнах заборгованість із оплати праці прирівнюється до джерел покриття дефіциту бюджету. Якщо держава затримує виплату заробітної плати, вона занижує дефіцит, а також свої витрати. Тож заборгованість із заробітної плати є джерелом фінансування дефіциту бюджету та одночасно державним боргом.

Застосування *методу нарахування* в державному секторі передбачає оцінку й відображення в обліку та звітності всіх активів і зобов'язань держави. Оцінюються не лише основні засоби, матеріальні запаси та інші оборотні й необоротні активи, що є об'єктами обліку, а й усі нематеріальні активи, у тому числі всі права, які перебувають у власності держави, усі природні ресурси, котрі є державним активом і власністю держави, пенсійні зобов'язання останньої перед майбутніми пенсіонерами. Для прийняття управлінських рішень на державному рівні така інформація дуже важлива.

Модифікований метод нарахування застосовується для оцінки активів і зобов'язань. На певному етапі його запровадження стало зрозуміло, що він не дає змоги оцінити їх об'єктивно.

Концептуально модифікований метод нарахування загалом збігається з немодифікованим – операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів, але він має певні обмеження. На сьогодні не всі активи й зобов'язання бюджетних установ підлягають реальній оцінці. Наприклад, вартість придбання основних засобів списується за рахунок відповідних джерел фінансування без подальшого нарахування амортизації.

Модифікований метод нарахування використовується як перехідний, із метою створення необхідних умов для запровадження повного методу нарахування. Приміром, введення нарахування амортизації необоротних активів потребує визначення їхньої реальної (справедливої) вартості, терміну корисної експлуатації за їх групами. Зважаючи на стан основних засобів у державному секторі, можна зробити висновок, що цей процес потребує великої організаційної роботи, методичної підготовки та витрат часу.

Порівняння методів нарахування й касового свідчить про переважання першого, який є прогресивнішим. При методі нарахування

операції визнаються в момент здійснення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань.

Наприклад, вимоги держави до платників податків можуть виникнути в момент надходження до Державної фіскальної служби України податкової декларації або коли платник учинив дію, наслідком якої є виникнення в нього зобов'язання зі сплати податку. В оцінці таких операцій і полягає складність цього методу. Головною ж його перевагою є достовірність звітності з позиції економічного змісту її показників.

Відповідно до МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” повний комплект фінансової звітності містить такі звітні форми (компоненти)¹:

- звіт про фінансовий стан (баланс або звіт про активи та зобов'язання);
- звіт про фінансові результати (звіт про доходи та витрати/звіт про дохід/звіт про операційну діяльність);
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про зміни в чистих активах/власному капіталі;
- облікову політику та примітки до фінансових звітів (допоміжний перелік).

Перший компонент фінансової звітності – *Звіт про фінансовий стан*, або *Баланс*, який відображає активи та зобов'язання суб'єкта господарювання в розрізі класифікаційних статей. У цьому звіті відображаються чисті активи/власний капітал суб'єкта господарювання. Відповідно до МСБОДС чисті активи/власний капітал суб'єкта господарювання відображаються двома способами: перший використовується, коли суб'єкт господарювання не має акціонерного капіталу, другий – за його наявності.

Другою формою звітності загального призначення є *Звіт про фінансові результати*. Мета його складання – зіставлення доходів суб'єкта господарювання державного сектору з його витратами та визначення фінансового результату: надлишку (профіциту) або дефіциту. Фінансовий результат визначається за видами діяльності суб'єк-

¹ МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”. С. 34. URL: 195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf.

та господарювання (операційна, інвестиційна, фінансова). У суб'єкта господарювання державного сектору цей результат розраховується шляхом зіставлення доходів і витрат, які виникли від звичайної діяльності та екстраординарних подій (надлишок або дефіцит). Фінансовий результат – чистий надлишок чи дефіцит – за певний період складається з компонентів, кожен з яких має обчислюватись у звіті про фінансові результати, а саме: надлишок (профіцит) або дефіцит від звичайної діяльності; екстраординарні статті (доходи чи втрати від надзвичайних подій).

Наступна форма фінансової звітності – *Звіт про рух грошових коштів*. Його призначення полягає в наданні користувачам інформації про надходження грошових коштів із певних джерел, напрямів їх використання за звітний період, а також залишки на дату звітності. Звіт дає змогу користувачам визначити, яким чином суб'єкт господарювання державного сектору отримав грошові кошти, необхідні для власної діяльності, і спосіб, у який ці кошти були використані. Надходження та використання грошових коштів у звіті відображаються відповідно до поділу звичайної діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.

Ще одна форма фінансової звітності – *Звіт про зміни в чистих активах/власному капіталі*. У ньому відображаються: чистий надлишок (профіцит) або дефіцит за період (складається з чистого надлишку або дефіциту, отриманих у результаті звичайної діяльності та екстраординарних статей); кожна стаття доходу та витрат, яка згідно з вимогами інших стандартів визнається у складі чистих активів/власного капіталу, а також загальна сума за цими статтями; сукупний вплив змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок.

Облікова політика суб'єкта господарювання державного сектору, звітність якого складається відповідно до МСБОДС, повинна відповідати всім вимогам кожного застосовуваного стандарту. У такому разі інформація у фінансових звітах відповідатиме принципам до речності та достовірності.

Трактування принципів облікової політики стосовно суб'єктів державного сектору також має специфічні аспекти. Наприклад, відображення економічної сутності, що привалює над юридичною фор-

мою операцій, передбачене в МСФЗ, у МСБОДС тлумачиться вже як відображення не тільки юридичної форми, а й економічної суті. Ця обставина зумовлена функцією інформаційного забезпечення даними фінансової звітності фінансового контролю ресурсів, наданих суб'єкту господарювання державного сектору.

Міжнародна федерація бухгалтерів, фахівці МВФ і Світового банку вказують на такі переваги запровадження МСБОДС:

- підвищення якості фінансової звітності суб'єктів державного сектору та порівнянності інформації про них у світовому масштабі;
- покращання інформованості урядів під час прийняття ними рішень із питань розподілу ресурсів, водночас підвищуватимуться прозорість і підзвітність урядів;
- істотне поліпшення процедур управління активами, насамперед основними засобами;
- поліпшення контролю фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- підвищення кваліфікації фахівців, що забезпечують функціонування національної фінансової системи;
- ефективніше використання ресурсів національної економіки, включаючи трудові ресурси.

1.2. СВІТОВИЙ ДОСВІД ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

У багатьох країнах система державних фінансів реформується разом із бухгалтерським обліком. Сьогодні реформи бухгалтерського обліку державного сектору відбуваються в Європі та більшості країн Центральної Азії.

Країни, що стали на шлях ринкових перетворень наприкінці ХХ ст., розпочали реформування бухгалтерського обліку державного сектору на початку нового століття: Хорватія – у 2000 р., Азербайджан – у 2004 р., Вірменія й Македонія – у 2005 р., Грузія – у 2006 р., Албанія, Киргизька Республіка та Сербія – у 2008 р., Казахстан – у 2009 р., Таджикистан – у 2010 р. До ключових заходів реформ зара-

ховують перехід до визнання доходів і видатків за методом нарахування або окремими його елементами та запровадження стандартів, які відповідають МСБОДС. Серед країн, котрі вже запровадили МСБОДС або гармонізовані з ними стандарти, – Азербайджан, Албанія, Казахстан, Македонія, Сербія, Таджикистан, Хорватія й Чорногорія, Вірменія, Грузія, Киргизька Республіка, Молдова.

З метою ефективного запровадження міжнародних принципів обліку в державному секторі України потрібно вивчити досвід організації цього процесу в зарубіжних країнах, насамперед тих, де вже сформовані ринкові відносини та ефективно працює державний сектор, а саме у Швейцарії, Франції, Великобританії, Новій Зеландії, Канаді й Австрії.

Швейцарія. Бухгалтерський облік у державному секторі цієї країни до 1970-х років базувався на традиційній моделі, в основу якої покладено касовий метод. Доходи й видатки визнавалися в обліку та звітності тільки в момент надходження й вибуття грошових коштів. При цьому як на федеральному рівні, так і на рівні кантонів і муніципалітетів не було визначено єдиних принципів та правил ведення обліку й складання звітності¹. Бухгалтерський облік у муніципалітетах проводився на засадах обліку приватного сектору зі складанням звіту про фінансові результати.

Реформування бухгалтерського обліку державного сектору Швейцарії розпочалося в 1970 р. Потреба в погодженні процедур його ведення та формування звітності федерального уряду, кантонів і муніципалітетів випливала з необхідності гармонізації бюджетів різних рівнів. Метою реформи стало запровадження в бухгалтерському обліку державного сектору методу нарахування.

Підготовчий етап реформи полягав у розробленні проекту Рекомендацій із ведення бухгалтерського обліку та формування звітності (далі – Рекомендації). Після тривалого (протягом чотирьох років) обговорення й доопрацювання проект був ухвалений та опублікований у 1981 р. У результаті виконання Рекомендацій у державному

¹ Ловінська А. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 94.

секторі запроваджувалася система бухгалтерського обліку доходів і видатків та бюджетування за методом нарахування, яка дістала назву “гармонізована модель бухгалтерського обліку” (ГМБО). Реалізація ГМБО спочатку на рівні кантонів, а згодом – місцевих органів влади здійснювалася в 1980-х роках. Ця система була орієнтована передусім на об’єктивну оцінку й класифікацію операційних та інвестиційних витрат у державному секторі, однак не давала змоги отримувати інформацію про фінансовий стан одиниць державного сектору. Крім того, ГМБО не передбачала розкриття інформації про фінансову діяльність та операції з консолідації взаєморозрахунків між одиницями сектору державного управління.

Водночас на федеральному рівні у Швейцарії зберігався касовий метод ведення бухгалтерського обліку й бюджетування. Відповідна система бухгалтерського обліку й звітності мала низку недоліків. Насамперед це відсутність інформації про стан активів і зобов’язань сектору державного управління, результати й ефективність використання державних фінансів. Нова модель бухгалтерського обліку в державному секторі передбачала запровадження на федеральному рівні методу нарахування та стандартизацію бухгалтерського обліку й звітності за методологічною базою МСБОДС¹.

У 2004 р. було прийнято рішення про запровадження у Швейцарії повного пакета МСБОДС, а також бюджетування за методом нарахування, що у 2005 р. набуло відображення в Законі про фінансове управління. Метод нарахування введено на федеральному рівні з 2007 р., він охоплює формування й виконання бюджету, бухгалтерський облік і звітність. Унаслідок особливостей державного устрою Швейцарії (висока незалежність кантонів) на сьогодні ГМБО використовується тільки на федеральному рівні. Разом із тим на рівні кантонів було ухвалено рішення про внесення незначних змін у ГМБО. Таким чином з’явилася ГМБО-2, у межах якої кантони Женева, Цюрих, Берн і Люцерн також прийняли за базові МСБОДС.

¹ Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления: отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция – 19.06.2010–27.06.2010). URL: http://www.roskazna.ru/dokumenty/dokumenty/arkhiv/uchet-i-otchetnost/64378/?sphrase_id=336333.

Результати й досвід упровадження бухгалтерського обліку та бюджетування за методом нарахування відповідно до МСБОДС у державному секторі Швейцарії свідчать про те, що рушійними чинниками реформування є брак інформації фінансової звітності для обґрунтування рішень на державному рівні та зростаючий попит із боку уряду й суспільства на підвищення її якості, незадоволеність чинною моделлю бухгалтерського обліку на федеральному рівні, а також розвиток МСБОДС і впровадження в міжнародну практику методів бюджетування, орієнтованих на результат.

Франція. Реформу бюджетної системи й бухгалтерського обліку державного сектору цієї країни розпочато у 2001 р.¹ Першим кроком у її проведенні став перегляд бюджетного законодавства. Відповідно до Керівництва зі статистики державних фінансів 2001 р. (далі – КСДФ-2001), переглянуто бюджетну класифікацію й систему національних рахунків, остаточне впорядкування котрих завершилася до 2006 р. У 2004 р. затверджено 13 національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Концептуальну основу обліку і звітності як програмний документ, на якому базуються національні стандарти, було розроблено на підставі МСБОДС і МСФЗ.

Для розв'язання методологічних проблем, що виникали в ході проведення реформи, протягом 2004–2006 рр. було створено Комітет з інтерпретації (екстрений), покликаний тлумачити норми бюджетного законодавства в контексті застосування національних стандартів та вирішувати проблемні питання контролю, публічно-приватного партнерства та ін. Він щорічно затверджує нові стандарти або зміни до чинних стандартів відповідно до нових напрацювань у царині МСБОДС.

Уперше фінансову звітність за новими стандартами було сформовано за 2006 р. Перед складанням балансу за новими стандартами проведено велику підготовчу роботу. Зокрема, здійснено інвентари-

¹ Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления: отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция – 19.06.2010–27.06.2010). URL: http://www.roskazna.ru/dokumenty/dokumenty/arkhiv/ucheti-otchetnost/64378/?sphrase_id=336333.

зацію всіх активів, насамперед нерухомого майна, котра тривала більше ніж три роки; визначено критерії оцінки активів. При цьому нерухоме майно вперше оцінювалося за ринковою вартістю.

Наступний етап реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності Франції було спрямовано на консолідацію фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

На сьогодні у Франції розроблено й запроваджено 15 стандартів, що відображають засади обліку й звітності в державному секторі. Національні стандарти включають Концепцію державного обліку, де зазначаються необхідність стандартизації, основні підходи до регулювання й методологічні засади обліку, наводиться глосарій основних термінів.

У зазначених стандартах збережені всі основні принципи МСБОДС, котрі зумовлені характером діяльності державних органів та відрізняють її від приватного сектору.

Одним із основних елементів системи бухгалтерського обліку державного сектору Франції є метод нарахування, що дає можливість визначити ефективність управління.

До особливостей стандартів бухгалтерського обліку державного сектору цієї країни слід віднести¹:

- оцінку активів (у тому числі фінансових) не за реальною вартістю (котру неможливо визначити), а за сумою очікуваного відшкодування;
- наявність операторів, тобто організацій, що займаються веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності на правах концесії;
- розподіл матеріальних активів на особливі (тюрми, автомагістралі, концесії) та звичайні (нерухомість, запаси тощо), котрі можуть бути продані за будь-яких умов;
- порядок обліку пасивів, соціальних виплат і субсидій, що передбачає встановлення моменту визнання зобов'язань та базується на МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання

¹ Салдусова Б. В. Бухгалтерский учет и отчетность в секторе государственного управления Франции. URL: <http://www.roskazna.ru/inaya-deyatelnost/publikacii/detail.php?id=639751>.

та умовні активи”, а також можливість невідповідності зобов’язань їх забезпеченості активами, що зумовлена суспільно значущими функціями держави (незабезпечені зобов’язання обліковуються за балансом).

Досвід реформування бухгалтерського обліку державного сектору Франції засвідчує такі його особливості: реформа бюджетного законодавства передувала реформі методологічних засад обліку; реформування бухгалтерського обліку всіх інституційних секторів національної економіки (державного, корпоративного й приватного) відповідно до міжнародних стандартів проводилась одночасно, що забезпечило єдність методології та достовірність визначення макропоказників стану економіки, а отже, й обґрунтованість управлінських рішень.

Великобританія розпочала реформування бухгалтерського обліку державного сектору ще на початку 1990-х років¹. Перше повідомлення про запровадження так званого ресурсного обліку (обліку за методом нарахування) було зроблено в проекті бюджету країни на 1993 р., поданому канцлером казначейства (міністром фінансів).

У липні 1994 р. уряд Великобританії опублікував роз’яснювальний документ “Кращий облік для грошей платників податків: ресурсний облік та бюджетування в уряді”. У ньому наведено основні характеристики ресурсного обліку й бюджетування, очікувані переваги й графік запровадження, а також методичні рекомендації щодо його ведення.

Згідно з цим документом, ресурсний облік охоплює низку способів: обліку за методом нарахування, який використовується для складання звітності з видатків центрального уряду Великобританії, включаючи міністерства та їхні виконавчі органи, комерційні фонди; аналізу видатків за напрямками використання ресурсів у розрізі міністерств; порівняння видатків, за можливості, з результатами використання ресурсів. Ресурсне бюджетування охоплює планування й контроль державних видатків на підставі ресурсного обліку.

¹ *Hepworth N. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. P. 115–163. URL: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43506587.pdf>.*

У роз'яснювальному документі зазначено, що принципи й методики ресурсного обліку в міністерствах мають відповідати загальноприйнятій у країні практиці обліку (United Kingdom GAAP, далі – UK-GAAP), зокрема вимогам до обліку й пояснювальної інформації відповідно до Закону про компанії 1985 р. (який застосовується до компаній приватного сектору) та стандартів обліку, адаптованих до особливих вимог контролю центрального уряду й парламенту¹. Це зроблено з метою забезпечення узгодженості методології обліку використання бюджетних ресурсів із практикою обліку в інших інституційних секторах економіки.

У результаті проведеної реформи кожне міністерство готує один консолідований комплект звітності, який охоплює активи й пасиви виконавчого органу, включаючи комерційні фонди. До нього додаються висновки аудитора, котрі підтверджують достовірність фінансових звітів, що публікуються.

Фінансові звіти міністерств, складені на засадах ресурсного обліку, ґрунтуються на стандартній комерційній моделі звіту про прибутки й збитки, а також на балансовому звіті про фінансовий стан. Проте формат звітності за ресурсним обліком дещо відрізняється від формату звітності компаній, що зумовлено змістом і характером діяльності центрального уряду.

До фінансових звітів, котрі підлягають публікації, належать:

- звіт 1: підсумок ресурсних результатів – графік парламентського контролю, який порівнює результати з ресурсними видатками й загальними потребами в грошових коштах;
- звіт 2: про поточні видатки уряду – відображення ресурсів, використаних протягом року, зокрема на власні управлінські витрати міністерств та їхні заплановані видатки, за винятком доходів міністерств; звіт про визнані доходи й видатки;
- звіт 3: балансовий – показує активи й пасиви на кінець року з урахуванням надходжень від платників податків;
- звіт 4: про рух грошових коштів – аналіз чистого грошового потоку за статтями, включаючи операційну діяльність, капітальні витрати та фінансування;

¹ Галузіна С. М., Пупшиш Т. Ф. Международный учет и аудит. СПб. : Питер, 2006. С. 52—55.

– звіт 5: ресурси на досягнення цілей та виконання завдань міністерств – аналіз витрачання ресурсів за цілями й завданнями.

У примітках до звітності наводиться пояснення інформації, вміщеної в попередніх звітах.

Окрім названих, складаються додатковий звіт про аналіз результатів і супутній звіт. Хоча вони не входять до річного звіту й бюджету, якщо це доцільно, фінансова інформація в них розраховується додатково за даними бухгалтерських рахунків.

Міністерство фінансів розробило, затвердило й опублікувало стандарти звітності для міністерств у Посібнику з ресурсного обліку.

Для методологічного забезпечення проведення реформи бухгалтерського обліку в державному секторі в 1996 р. було створено Консультативну раду з фінансової звітності Міністерства фінансів (Financial Reporting Advisory Board, FRAB) (далі – Рада), яка повинна контролювати відповідність ресурсного обліку найкращим стандартам фінансової звітності шляхом дотримання UK-GAAP. Її первинним завданням було консультування міністерства фінансів під час застосування принципів і стандартів фінансової звітності, наведених у Посібнику з ресурсного обліку. При створенні Ради міністерство фінансів спрямувало до парламенту на розгляд і затвердження Звіт про діяльність ради, політику ресурсного обліку та відповідні суттєві зміни, котрий мав регламентувати її діяльність.

Рада складається з членів (представників Ревізійної комісії, що здійснює аудит місцевих органів влади й закладів охорони здоров'я, Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також промисловості та університетських кіл), котрі повністю незалежні від міністерства фінансів, та однієї особи (не голови), яка є представником державного ревізора й генерального аудитора. Очолює Раду незалежна особа. Метою діяльності Ради є запровадження незалежного елемента в процес установалення стандартів фінансової звітності, усіх додатків до неї і змін, включаючи пропозиції перегляду стандартної практики.

У ході реформи було дуже важливо досягти порівнянності проекту бюджету та звітності на основі ресурсного методу. На той час члени парламенту висловлювали занепокоєння стосовно можливос-

ті порівняння звітів про видатки міністерств із деталізованими статтями, які містяться в прогнозах. Міністерство фінансів провело порівняння витрат ресурсів за розділами звітів із відповідними сумами, наведеними в прогнозах на підставі ресурсного методу.

Парламентський Комітет із державного бюджету підтримав перехід на ресурсний облік, який, на його думку, підвищив прозорість і якість фінансової інформації, доступної для законодавців. Однак, на його переконання, не можна відмовлятися від системи обліку на засадах касового методу поки не буде впевненості, що система ресурсного обліку забезпечує такі самі рівень звітності й гарантії, як і система на основі касового методу обліку. Міністерство фінансів почало діяти в напрямі запровадження обліку закупівель у державному секторі на основі ресурсного методу з 2001–2002 рр. і одночасно замінювало звіти про асигнування звітами про ресурси.

Проект у цілому був успішно запроваджений, водночас окремі міністерства не продемонстрували здатності готувати надійні звіти на основі ресурсного обліку.

У цих умовах Міністерство фінансів контролювало вжиття заходів щодо усунення можливих ризиків та ретельно їх супроводжувало. Управління цими ризиками здійснювалося з метою:

- забезпечення складання всієї звітності Парламенту за новою системою;
- урахування того, що, хоча нові механізми поставок забезпечують щонайменше адекватний рівень контролю з боку Парламенту, результати їхньої дії стануть очевидними тільки після їх повного запровадження;
- використання результатів регулярного аудиту кожного рахунку в Державному казначействі для зосередження уваги генерального контролера й аудитора на будь-яких характеристиках застосування нової системи, котрі можуть перешкоджати цьому контролю та не забезпечувати захисту інтересів Парламенту.

На першому етапі проведення реформи Комітет із державного бюджету констатував таке:

1. Деякі міністерства не повністю усвідомили, що розуміється під підготовкою звітів на основі ресурсів, а також те, що недо-

статній досвід може призвести до недооцінки труднощів. Тому міністерствам, які отримали кваліфіковані аудиторські висновки щодо своїх експериментальних звітів, необхідно визначити порядок усунення вказаних недоліків.

2. Затримка з наданням експериментальних звітів для аудиту частково призводила до необхідності одночасно готувати звіти про асигнування й ресурсні звіти.
3. Звіти, які подавалися до Комітету, не завжди містили аналіз аудиторського висновку щодо них.
4. На підставі цих звітів та рекомендацій генерального контролера й аудитора Комітет звертався за подальшими письмовими й, за потреби, усними поясненнями до бухгалтерів міністерств, котрі склали їх неналежним чином.
5. Надання рекомендацій для підготовки ресурсних звітів віднесено до обов'язків Міністерства фінансів. Утім, для міністерств, які не продемонстрували здатності готувати надійні ресурсні звіти на основі стандарту, такі рекомендації були малокорисними.
6. Натепер складання звітів на засадах ресурсного обліку досягло рівня, за якого можливий детальний парламентський контроль. Такий контроль дає змогу забезпечувати дотримання принципів, на котрих ґрунтується система обліку за касовим методом, і за пропозицією уряду використовується як основа для запровадження нової системи.

Отже, у державному секторі Великобританії облік за методом нарахування запроваджено частково. Такий підхід полегшує подальше вдосконалення загальних звітів уряду. Найпроблематичнішим виявилось застосування методу нарахування у веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності окремими суб'єктами державного сектору. Поки що не вирішено, за яким методом вести облік доходів від оподаткування, довготермінових зобов'язань, соціального страхування й пенсійного забезпечення.

Нова Зеландія. Одними з головних ознак цілісності системи управління уряду цієї країни були бухгалтерський облік у державному

секторі та бюджетний процес¹. У 1992 р. Нова Зеландія стала першою в новітній історії суверенною державою, котра створила Ключові фінансові нормативи (стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі) на основі принципу нарахування. Інформація, вміщена в Ключових фінансових нормативах, об'ємніша за наведену в подібних нормативах щодо приватного сектору та містить нормативи стосовно фінансового обліку обігу готівки, позик, кредитів, умовних зобов'язань, неасигнованих витрат або витрачених коштів, витрат або збитків унаслідок надзвичайних подій; облікової політики, цінних паперів, емітованих державою, та інші нормативи, потрібні для об'єктивного відображення фінансових операцій і фінансового стану держави.

У фінансовій звітності виконання більшості з цих нормативів відображається порівняно з попереднім роком. Аналіз дотримання фінансових нормативів доповнюється детальним коментарем і таблицями, що ілюструють наявні тенденції. Фінансові нормативи на всіх рівнях новозеландського уряду описані як такі, що ґрунтуються на "історично модифікованих витратах", хоча насправді вони близькі до побудови на сучасних витратах. Наприклад, усі зафіксовані активи (включаючи інфраструктуру й спадкові активи) переоцінюються щонайменше кожних три роки. Таким чином, новозеландський уряд запровадив облік за поточною вартістю більшою мірою, ніж передбачено для державних компаній країни.

Звіт про фінансовий стан держави декларує всі матеріальні активи, у тому числі державні автошляхи, національні архіви й парки та спеціальне військове обладнання. Повноваження щодо оподаткування з різних причин, зокрема через складність оцінювання, не вважаються активом. Зобов'язання перед зовнішніми сторонами декларуються у звітах про фінансовий стан, якщо вони об'єктивні та можуть бути точно виміряні. У результаті пенсійні зобов'язання щодо теперішніх і колишніх працівників уряду внесені до звітів, а розмір майбутніх пенсій та інших соціальних виплат громадянам не відображається. Інші звіти декларують зобов'язання (обчислювані й необчислювані) та умовні

¹ *Pallot J. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand. Models of Public Budgeting and Accounting Reform.* P. 163–187. URL: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43506587.pdf>.

зобов'язання. Доходи та видатки також є об'єктом обліку й включають знецінення (зношення) інфраструктурних активів. Якщо можливо, доходи від оподаткування одночасно визнаються зобов'язанням державного зростання та декларуються в період, до якого належать.

Першими позитивними результатами запровадження нових підходів стало поліпшення звітності для парламенту, розширення обсягу інформації для оцінки фіскального стану, що змусило усвідомити потребу в якісному управлінні активами, котрі перебувають у державному віданні. Коли після 1994 р. усі урядові фінансові звіти почали складатися щомісяця, їхня користь збільшилася. Звітні дані можуть порівнюватися з прогнозованими показниками та забезпечують постійну увагу до фіскальної ситуації.

У разі повного застосування методу нарахування необхідно відображати всі зобов'язання держави, зокрема такі, що виникають у зв'язку зі звільненням працівників за віком, оборонні підряди, котрі мають середньо- й довгостроковий фінансовий вплив.

Першу оцінку реформ у Новій Зеландії було здійснено за даними фінансової звітності за 1996 р., яка відображала запровадження в бухгалтерському обліку не тільки обліку за центрами відповідальності, котрий ґрунтується на детальній персоніфікації результатів, а й принципів суттєвості, судження й пріоритетів, що істотно розширювало механізми контролю виконавчої влади, передбачало обов'язкове звітування.

У фінансовому звіті, складеному за методом нарахування, велика увага приділяється поняттю потенціалу. Інформація про потенціал важлива для звітності, оскільки відображає наявність в організації ресурсів, потрібних для виконання поставлених перед нею завдань. При цьому така інформація має принаймні чотири виміри: активи, людські ресурси, методи випуску продукції та інформаційні й контрольні системи¹.

Канада. Вивчення досвіду цієї країни показує, що для цілей формування державного й місцевих бюджетів та обліку їх складання й

¹ *Pallot J. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand. Models of Public Budgeting and Accounting Reform.* P. 163–187. URL: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43506587.pdf>.

виконання застосовувалася методологія обліку корпорацій, адаптована до особливостей державного сектору¹. Нова система обліку, запроваджена з квітня 2001 р., покладає на міністерства та інші органи державної влади повну відповідальність за бухгалтерський облік, хоча операції щодо видатків, як і раніше, проводяться на центральному рівні Генеральним казначейством.

Кожне міністерство складає повний комплект бухгалтерських звітів, подібний до тих, що готують недержавні суб'єкти господарювання, а також здійснює порівняння фактичних результатів із плановими показниками та обліковує протягом фінансового року витрати до сплати й очікувані надходження. Нефінансові активи (основні засоби, запаси і видатки з попередньою оплатою) відтепер обліковуються кожним міністерством як балансові активи та відносяться на поточні видатки в момент їх амортизації чи споживання під час надання послуг. Звітність міністерств консолідується на центральному рівні Генеральним казначейством за даними балансів, отриманих від кожного з них.

З 2001/2002 фінансового року результати, передані міністерствами Генеральному казначейству на основі витрат, конвертуються у видатки для складання консолідованої бухгалтерської звітності федерального уряду. З 2003 р. зведені поточні результати наводяться в бухгалтерській звітності федерального уряду як витрати, а не видатки.

Перехід на нову систему обліку було здійснено згідно з перехідним протоколом, укладеним секретаріатом Ради Казначейства з кожним міністерством. Стандарти, використовувані секретаріатом Ради Казначейства для ведення обліку та складання звітності, спираються на стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, видані Канадським інститутом сертифікованих бухгалтерів (Рада з бухгалтерського обліку в державному секторі), які можуть доповнюватися відповідно до потреб федерального уряду.

Секретаріат Ради Казначейства спільно з Бюро генерального ревізора видав документ "Звітність у державному секторі: на шляху

¹ Проект модернізації державних фінансів. Дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затв. 08.08.2011.

до модернізації”, метою якого є забезпечення постійного вироблення фінансової й управлінської інформації на рівні міністерств і федерального уряду. Перед тим як перейти до повного введення процедури оприлюднення звітів, вона запроваджувалася факультативно до 2001–2002 рр. Інформаційні системи (міністерські, з одного боку, й централізована, з другого) почали функціонувати та обмінюватися даними.

Щодо консолідованих бухгалтерських звітів федерального уряду, то облікову базу видатків було замінено на облікову базу витрат із обліком нефінансових активів лише з 2002–2003 рр. На сьогодні внесено й інші зміни до облікових правил федерального уряду (облік податкових надходжень за методом нарахування, облік інвестицій у державні компанії за зміненою консолідованою вартістю, облік різних зобов’язань, що стосуються майбутніх соціальних виплат державним службовцям, вимог корінних груп населення та відтворення довкілля).

Австрія. Включення зацікавлених осіб до складу учасників реформування бухгалтерського обліку державного сектору було першим важливим кроком у цій країні¹. І парламент, і Суд аудиторів підтримували реформу від її започаткування, що дало змогу уникнути характерного для більшості країн конфлікту між міністерством фінансів і галузевими міністерствами. Звіт найвищого керівництва країни за 2007 р. містив інформацію про обов’язковість проведення реформи бухгалтерського обліку.

Досвід Австрії показує, що успішність реформи залежить від громадської підтримки, яка забезпечується за умови вивчення думки широкого кола зацікавлених осіб щодо важливих аспектів реформи, налагодження зв’язків із засобами масової інформації, стимулювання державних службовців до активізації та здобуття знань для підготовки реформи, забезпечення її безповоротності.

В умовах глобалізованого світу жодна національна економіка не зможе нормально розвиватися у відриві від міжнародної, процес за-

¹ Проект модернізації державних фінансів. Дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затв. 08.08.2011.

провадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (як інформаційної бази управлінських рішень у державі й на міждержавному рівні) неможливо зупинити, тому Україна не може залишитися за його межами. В основу міжнародних стандартів покладено узагальнення найкращої світової практики обліку та звітності у сфері управління державними фінансами. Такі стандарти варто розглядати передусім як ефективний інструментарій інформаційного забезпечення управління державою, як новий комплексний підхід до формування фінансової політики.

Зарубіжний досвід імплементації МСБОДС свідчить про складність цього процесу та необхідність проведення великої підготовчої роботи з боку уряду, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України й розпорядників бюджетних коштів. Одним із ключових моментів реформування бухгалтерського обліку є формування нового розуміння фінансової інформації державного сектору, яка становить підґрунтя нових підходів в управлінні державними фінансами. Одночасне запровадження складових системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на міжнародних стандартах, а саме НП(С)БОДС, єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, можливе лише після розроблення відповідного методичного забезпечення, створення системи управління змінами та їх моніторингу в площині реформування бухгалтерського обліку, навчання бухгалтерів і користувачів фінансової звітності державного сектору.

1.3. ТЕНДЕНЦІЇ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Сучасний етап становлення нормативно-правового забезпечення економічної діяльності в Україні характеризується процесами адаптації до практики світової економіки і глобалізаційних зрушень, адже саме ці процеси визначають потребу в імплементації положень міжнародного законодавства в національне.

Першим кроком до імплементації міжнародного законодавства у вітчизняне нормативне поле стала Угода про партнерство і співро-

бітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікована Законом України від 10.11.1994 № 237/94-ВР¹. Протягом наступних років як Україна, так і Європейський Союз провадили роботу з вироблення механізму реалізації визначених Угодою положень, який затверджено низкою нормативно-правових актів².

Деталізацію напрямів діяльності в цій сфері відображено у Плані дій “Україна – Європейський Союз. Європейська політика сусідства”, схваленому Кабінетом Міністрів України та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом³. У п. 2.3.5 “Інші ключові сфери” цього Плану визначено основні завдання у сфері фінансового контролю, безпосередньо пов’язані з питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема підвищення прозорості управління державними фінансами, включаючи розроблення й імплементацію стратегії модернізації системи обліку Державної казначейської служби України.

¹ Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/237/94-%D0%B2%D1%80>.

² Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 11.06.1998 № 615/98. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/615/98>; Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 14.09.2000 № 1072/2000. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-00>; Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: закон України від 18.03.2004 № 1629-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1629%D0%B0-15>; Про Концепцію адаптації законодавства України : постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 № 1496. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>; Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 21.11.2002 № 228-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/228-15>.

³ План дій “Україна – Європейський Союз”. Європейська політика сусідства : схвал. Кабінетом Міністрів України 12.02.2005; Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом – 21.02.2005. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_693.

Цей міжнародний документ вперше визначив і затвердив принцип гармонізації світової та національних практик бухгалтерського обліку в бюджетній сфері через імплементацію міжнародних облікових підходів у державному секторі у вітчизняне нормативне поле.

Із метою забезпечення виконання поставленого завдання було розроблено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, яка міститься серед переліку заходів щодо виконання Плану дій Україна – ЄС, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 238-р (розд. 7, ст. 68). Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки” від 16.01.2007 № 34 визначає загальні напрями вдосконалення обліку та його організації в державному секторі країни¹.

Завданнями Стратегії є перегляд вітчизняної методології і перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, а також створення уніфікованого організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Загалом вона спрямована на вдосконалення: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньо- й довгостроковий періоди; порядку складання й виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю процесу виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Внаслідок реалізації Стратегії очікуються адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів; розроблення й запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та одержання інформації про фінансові операції, які здійснюються в державному секторі; установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією

¹ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. *Офіційний вісник України*. 2007. № 4. Ст. 152.

між Міністерством фінансів України, органами Державної казначейської служби України та суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем; підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору; удосконалення системи підготовки й перепідготовки кадрів із питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення прозорості й відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності – надзвичайно важлива подія в економічному житті держави. Облік діяльності кожного суб'єкта державного сектору має низку особливостей, зумовлених передусім необхідністю дотримання вимог законодавчих і нормативно-правових актів, якими регулюються бюджетні правовідносини в Україні. Таким чином, організація бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, на відміну від обліку на підприємствах, має такі особливості: здійснюється в розрізі кодів бюджетної класифікації; не використовує таке поняття, як “професійне судження”. Окремі операції суб'єктів державного сектору (державний внутрішній та зовнішній борги, бюджетні зобов'язання, надходження до бюджету, трансферти тощо) відсутні навіть у понятійному вигляді в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України для підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в державному секторі також присвячено декілька рішень уряду, якими затверджено: Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні¹ і Стратегію модернізації системи управління державними фінансами².

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні передбачено такі завдання: адаптація національної нормативної бази з питань бухгалтерського обліку до міжнарод-

¹ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. *Офіційний вісник України*. 2007. № 4. Ст. 152.

² Там само.

них стандартів шляхом внесення змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; розроблення й затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародні стандарти; затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені в міжнародних стандартах.

Стратегія модернізації системи управління державними фінансами передбачає продовження розпочатих реформ модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та гармонізацію нормативно-правового забезпечення системи управління фінансами з нормами і правилами, прийнятими в державах – членах Євросоюзу.

Подальшої уваги потребують питання адаптації принципів міжнародної практики обліку та звітності суб'єктів державного сектору до національної системи бухгалтерського обліку.

При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі за основу взято МСБОДС.

Як зазначалося в параграфі 1.1, МСБОДС поширюються на всі суб'єкти державного сектору за винятком державних комерційних підприємств.

Відповідно до п. 2 ст. 22 Господарського кодексу України¹, до суб'єктів державного сектору економіки віднесено суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному фонді яких перевищує 50 % чи становить величину, що забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Згідно з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, органами державного сектору в Україні є²:

- міністерства, інші центральні й місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;

¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

² Концепція розвитку державного внутрішнього фінансово контролю : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158. *Офіційний вісник України*. 2005. № 22. Ст. 1224. С. 75.

- державні та комунальні підприємства, установи й організації;
- акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більше ніж 50 % акцій (часток, паїв) належать державі або суб'єктам комунальної власності;
- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи й організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються в їхньому розпорядженні в разі надання їм податкових пільг, державне чи комунальне майно (далі – державні ресурси) лише під час провадження ними діяльності з використання державних ресурсів.

Таке тлумачення структури державного сектору конкретизує визначення, наведене в МСБОДС, що підтверджує відповідність розуміння поняття “державний сектор” в Україні міжнародній практиці.

У міжнародній практиці для ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в державному секторі передбачено 32 стандарти бухгалтерського обліку. Але на сьогодні в Україні опубліковано переклад українською лише 26 міжнародних стандартів. Офіційний переклад розміщено на веб-сайті Міністерства фінансів України.

Коротка характеристика методологічних і організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі, наведена у параграфі 1.1, дає підстави зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи зумовлено необхідністю приведення засад бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами функціонування суб'єктів у ринковому середовищі.

В умовах гармонізації економічних систем світової спільноти МСБОДС відводиться роль концептуальних положень. Концептуальні положення міжнародних стандартів, як правило, стають основою для розроблення країною власних стандартів бухгалтерського обліку, що доповнюють відповідні стандарти з урахуванням соціально-економічного розвитку відповідної країни. При цьому важливим є вивчення теоретичних засад міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі та загальних базових позицій МСБОДС.

Із метою вчасного виконання завдань, поставлених у процесі реалізації реформи бухгалтерського обліку, наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 затверджено План-графік розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України (далі – План-графік)¹, який був успішно виконаний.

Слід звернути увагу на порядок нумерації НП(С)БОДС. Для зручності застосування нумерація складається з трьох знаків. Національні положення (стандарти) фінансової звітності нумеруються, починаючи зі 101-го стандарту; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – зі 121-го стандарту.

Розроблення НП(С)БОДС здійснювалося спільно Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою України.

В Україні затверджено 19 НП(С)БОДС, які гармонізовані з МСБОДС. Окремі стандарти, що планувалися до прийняття, затверджено як зміни до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності (табл. 1.1). У табл. 1.2 проілюстровано відповідність НП(С)БОДС та МСБОДС.

Запровадження НП(С)БОДС дасть змогу на якісно новій основі одержувати повну інформацію про державний сектор України й порівнювати показники про надходження та видатки державного і місцевих бюджетів із аналогічними показниками інших держав.

Для внутрішніх користувачів така інформація стане базовою під час планування й розроблення податково-бюджетної політики, здійснення оцінки впливу діяльності державного сектору на економіку країни.

Аналіз відповідності НП(С)БОДС міжнародним стандартам показав, що МСБОДС імплементовані в національне нормативно-правове поле з урахуванням економіко-правових особливостей державного сектору України. Фактично НП(С)БОДС, зберігаючи методологічні засади МСБОДС, не копіюють їх у буквальному розумінні.

¹ Про затвердження Плану-графіка розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 25.02.2011 № 281). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009.

Підсумовуючи викладене, зауважимо: НП(С)БОДС ґрунтуються на концептуальних положеннях міжнародних стандартів, які є основою для розроблення країною власних стандартів бухгалтерського обліку. МСБОДС містять єдині методологічні підходи до оцінки й розкриття інформації. Їхні положення є набагато ширшими, ніж ті, що враховані у НП(С)БОДС, розроблені для вітчизняного державного сектору. НП(С)БОДС відповідають вимогам міжнародних стандартів з урахуванням соціально-економічного розвитку країни й особливостей національного бюджетного законодавства. Поглиблення ринкових відносин в Україні, удосконалення державного управління неминуче приведуть до прямого запровадження МСБОДС, як це відбулося в корпоративному секторі національної економіки.

Разом із тим слід урахувувати, що при запровадженні НП(С)БОДС перед суб'єктами державного сектору постане низка проблем, а саме:

- окремі положення бюджетного законодавства й нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку не повною мірою відповідають вимогам застосування методу нарахування. В українському законодавстві чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі й консолідації інформації про виконання бюджетів. Унаслідок застосування різних методів в органах державного сектору запроваджені й діють кілька планів рахунків бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються за структурою й деталізацією;
- перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору вимагає розроблення єдиної облікової політики й напрацювання нормативно-правових актів, що встановлюють вимоги до обліку та звітності в державних органах і установах з урахуванням міжнародних норм;
- відсутнє програмне забезпечення, яке має враховувати особливості застосування НП(С)БОДС;
- перехід на НП(С)БОДС для суб'єктів державного сектору потребує навчання бухгалтерського персоналу новим правилам ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Викладене свідчить про необхідність термінового *розроблення стратегії та плану запровадження НП(С)БОДС* Міністерством фі-

Перелік Національних положень (стандартів)

Заплановані згідно з Планом-графіком	Розроблені (2009–2011 рр.)	Затверджені (2009–2012 рр.)
Подання фінансової звітності	101 “Подання фінансової звітності”	101 “Подання фінансової звітності”
Події після дати звітності	104 “Події після дати балансу”	Зміни до 101 “Подання фінансової звітності”, до яких включено норми стандартів 104 “Події після дати балансу”, 134 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”
Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін	134 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”	
Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності	106 “Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності” (підготовлено зміни до стандарту 101 “Подання фінансової звітності”)	–
Консолідована фінансова звітність	102 “Консолідована фінансова звітність”	102 “Консолідована фінансова звітність”
Оприлюднення інформації про загальний державний сектор	107 “Розкриття інформації про сектор загального державного управління” (підготовлено зміни до стандарту 102 “Консолідована фінансова звітність”)	–
Фінансова звітність за сегментами	103 “Фінансова звітність за сегментами”	103 “Фінансова звітність за сегментами”

Таблиця 1.1

бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі

Внесено зміни		Запроваджені у 2015 р.	Впроваджуються у 2017 р.
у 2012 р.	у 2014 р.		
Внесено зміни до 101 “Подання фінансової звітності”, до якого включено норми стандарту 106 “Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності”	Внесено зміни до 101 “Подання фінансової звітності” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	101 “Подання фінансової звітності”
Внесено зміни до 102 “Консолідована фінансова звітність”, до якого включено норми стандарту 107 “Розкриття інформації про сектор загального державного управління”	Внесено зміни до 102 “Консолідована фінансова звітність” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	102 “Консолідована фінансова звітність”
–	Внесено зміни до 103 “Фінансова звітність за сегментами” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	103 “Фінансова звітність за сегментами”

Заплановані згідно з Планом-графіком	Розроблені (2009–2011 рр.)	Затверджені (2009–2012 рр.)
Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
Основні засоби	121 “Основні засоби”	121 “Основні засоби”
Нематеріальні активи	122 “Нематеріальні активи”	122 “Нематеріальні активи”
Запаси	123 “Запаси”	123 “Запаси”
Доходи	124 “Доходи”	124 “Доходи”
Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”
Оренда	126 “Оренда”	126 “Оренда”
Зменшення корисності активів	127 “Зменшення корисності активів”	127 “Зменшення корисності активів”

Продовження табл. 1.1

Внесено зміни		Запроваджені у 2015 р.	Впроваджуються у 2017 р.
у 2012 р.	у 2014 р.		
–	Внесено зміни до 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
–	Внесено зміни до 121 “Основні засоби”	121 “Основні засоби”	–
–	Внесено зміни до 122 “Нематеріальні активи”	122 “Нематеріальні активи”	–
Внесено зміни до 123 “Запаси”	Внесено зміни до 123 “Запаси”	123 “Запаси”	–
–	Внесено зміни до 124 “Доходи” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	124 “Доходи”
–	Внесено зміни до 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	–
–	–	–	126 “Оренда”
Внесено зміни до 127 “Зменшення корисності активів”	Внесено зміни до 127 “Зменшення корисності активів”	127 “Зменшення корисності активів”	–

Заплановані згідно з Планом-графіком	Розроблені (2009–2011 рр.)	Затверджені (2009–2012 рр.)
Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	128 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”	128 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”
Інвестиційна нерухомість	129 “Інвестиційна нерухомість”	129 “Інвестиційна нерухомість”
Вплив змін валютних курсів	130 “Вплив змін валютних курсів”	130 “Вплив змін валютних курсів”
Будівельні контракти	131 “Будівельні контракти”	131 “Будівельні контракти”
Виплати працівникам	132 “Виплати працівникам”	132 “Виплати працівникам”
Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах	134 “Фінансові інвестиції”	133 “Фінансові інвестиції”
Облік інвестицій в асоційовані компанії		

Продовження табл. 1.1

Внесено зміни		Запроваджені у 2015 р.	Впроваджуються у 2017 р.
у 2012 р.	у 2014 р.		
–	Внесено зміни до 128 та змінено назву на “Зобов’язання”	128 “Зобов’язання”	–
–	Внесено зміни до 129 “Інвестиційна нерухомість” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	129 “Інвестиційна нерухомість”
–	Внесено зміни до 130 “Вплив змін валютних курсів”	130 “Вплив змін валютних курсів” (крім розділу III, що набирає чинності з 01.01.2016)	–
–	Внесено зміни до 131 “Будівельні контракти” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	131 “Будівельні контракти”
Внесено зміни до 132 “Виплати працівникам”	–	132 “Виплати працівникам”	–
Внесено зміни до 133 “Фінансові інвестиції”	–	133 “Фінансові інвестиції”	–

Заплановані згідно з Планом-графіком	Розроблені (2009–2011 рр.)	Затверджені (2009–2012 рр.)
Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації	135 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації”	134 “Фінансові інструменти”
Витрати на позики	136 “Витрати”	135 “Витрати”
Разом	23	19

Складено за: Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в сової звітності / ДНУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. С. 311–317.

Закінчення табл. 1.1

Внесено зміни		Запроваджені у 2015 р.	Впроваджуються у 2017 р.
у 2012 р.	у 2014 р.		
–	Внесено зміни до 134 “Фінансові інстру- менти” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	134 “Фінансові інструменти”
–	Внесено зміни до 135 “Витрати” в частині перенесення терміну запровадження (з 2016 р.)	–	135 “Витрати”
6	7	9	10

антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінан-

Таблиця 1.2

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі, які розроблено на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору

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)

Закінчення табл. 1.2

НП(С)БОАС	МСБОДС
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, непередабачені зобов'язання та непередабачені 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

Складено за: *Ловінська А. Г., Сушко Н. І.* Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України.* 2012. № 7. С. 93.

нансів України та Державною казначейською службою України спільно з Методологічною радою з бухгалтерського обліку. Зазначена стратегія має бути спрямована на:

- подальшу гармонізацію положень нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі згідно з вимогами МСБОДС;
- виявлення проблемних питань щодо методичного й організаційного забезпечення складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС та опрацювання у зв'язку з цим основних положень названих стандартів та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку в державному секторі;
- розроблення методичних рекомендацій щодо заповнення окремих форм фінансової звітності відповідно до вимог МСБОДС та надання іншої методологічної та методичної допомоги органам державного управління, суб'єктам державного сектору з питань практичного застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі.

Таким чином, досягти позитивних результатів у розвитку методології бухгалтерського обліку в державному секторі можна лише внаслідок застосування єдиних підходів до ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. Відсутність єдиної методології складання звітності про стан виконання кошторисів і бюджетів не сприяє отриманню повної й транспарентної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень та накладає обмеження на здійснення контролю в частині попередження порушень у процесі виконання бюджету.

Розділ 2

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ В КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НП(С)БОДС

2.1. ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ РОЗРОБЛЕННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ОСНОВІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТИВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У процесі запровадження стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору виникає необхідність прийняття єдиної облікової політики та розроблення методичних і методологічних рекомендацій стосовно бухгалтерського обліку й складання звітності з урахуванням міжнародних норм бюджетних установ та особливостей функціонування установ соціальної сфери.

Одним із таких документів мають бути методичні рекомендації щодо формування облікової політики установ соціальної сфери, які дадуть можливість у найкоротші терміни адаптувати запровадження розроблених і затверджених стандартів у діяльності кожного суб'єкта.

Бухгалтерський облік в установі повинен здійснюватися за певними правилами. Проблема полягає у встановленні такої сукупності правил ведення обліку, реалізація яких забезпечила б максимальний економічний ефект від управління фінансовими ресурсами і державним майном. Ефективність може бути досягнута завдяки своєчасному формуванню достовірної і корисної фінансової та управлінської інформації для користувачів.

Центр соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді (далі – установа) – спеціальний заклад, що проводить соціальну роботу із сім'ями, дітьми та молоддю, які перебувають у складних життєвих обставинах та потребують сторонньої допомоги. Функції центрів

не пов'язані з комерційною діяльністю. Центри утворюються, реорганізуються та ліквідуються відповідним органом виконавчої влади або органом місцевого самоврядування і належать до сфери його управління¹. Вони повністю або частково утримуються за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів. Обслуговування бюджетів неможливе без належної організації бухгалтерського обліку. Особливості побудови облікової системи бюджетних установ визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України.

Облікова політика бюджетної установи формується відповідно до правил, встановлених Міністерством фінансів України, і вимог Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами), Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI (із змінами), Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, нормативних документів, що стосуються ведення бухгалтерського обліку й застосування типових форм первинних бухгалтерських документів у бюджетних установах, постанов Кабінету Міністрів України та внутрішніх розпорядчих документів, Податкового кодексу України, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору (далі – Методичні рекомендації), затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11.

Методичними рекомендаціями визначено, що суб'єкт державного сектору самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї.

¹ Про затвердження Загального положення про центр соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді: постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 573. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/573-2013-%D0%BF>.

У розпорядчому документі про облікову політику має бути встановлено методи оцінки, обліку і процедур, котрі мають застосовуватись установою та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Облікова політика визначається на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа не включаються.

Якщо НП(С)БОДС передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати й послідовно використовувати один з них.

Наказ про облікову політику формується з урахуванням принципу послідовності, тобто постійного, з року в рік, застосування установою обраної політики. Він може діяти декілька років, однак під час уточнення окремих положень політики (у зв'язку з внесенням змін до законодавчих і нормативних документів, істотної зміни умов діяльності установи чи інших важливих факторів) до нього можуть бути внесені зміни, які оформляються наказом (розпорядженням) керівника.

Облікова політика бюджетної установи, яка надає соціальні послуги, затверджується органом виконавчої влади або органом місцевого самоврядування, який його утворив.

Процес формування облікової політики суб'єкта державного сектору можна поділити на кілька етапів (табл. 2.1).

Основним завданням облікової політики можна визначити забезпечення одержання достовірної інформації про фінансовий стан суб'єкта, результати його діяльності, необхідної для всіх користувачів із метою прийняття відповідних рішень.

Це завдання реалізується шляхом отримання детальної інформації, яка не обмежується показниками фінансової звітності. Для задоволення внутрішніх потреб і надання додаткової інформації керівництву, можливим інвесторам, іншим користувачам може передбачатися побудова аналітичного обліку та форм внутрішньої звітності таким чином, щоб забезпечити управління на підставі даних бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.1

Процес формування облікової політики суб'єкта державного сектору

Етапи формування облікової політики	Зміст заходів
Підготовчий етап	<p>Аналіз:</p> <ul style="list-style-type: none"> – чинних норм законодавства в бухгалтерському обліку; – установчих документів та завдань, які визначають галузеві особливості установи; – середньострокових та перспективних планів; – стратегічних цілей установи; – показників паспорта бюджетних програм, за якими фінансується установа; – результативних показників діяльності; – кола користувачів облікової інформації тощо
Визначення об'єктів облікової політики	Визначення активів та пасивів балансу, щодо яких законодавством передбачено більше ніж один варіант обліку (основні засоби, запаси, розрахунки тощо)
Вибір елементів облікової політики за кожним об'єктом	Визначення конкретних методів обліку за кожним вибраним об'єктом облікової політики (методика визначення вартості активів; методи й норми списання запасів, перелік і склад статей калькулювання вартості послуг, що надаються бюджетними установами тощо)
Документальне оформлення та контроль	<p>Підготовка й подання на погодження і затвердження розпорядчого документа про облікову політику, який є внутрішнім нормативним документом суб'єкта державного сектору.</p> <p>Розпорядчий документ має визначати осіб, відповідальних за контроль впровадження цього документа</p>

Складено авторами.

Обліковою політикою суб'єкта державного сектору користуються:

- особи, на яких поширюється дія наказу про облікову політику;
- особи, на яких не поширюється дія наказу про облікову політику, але вони використовують і досліджують окремі положення цього документа у своїй роботі.

До першої групи можна віднести керівництво, службу бухгалтерського обліку та звітності, спеціалістів, котрі так чи інакше пов'язані з обліковими процесами в установі.

До другої групи належать ревізори, аудитори, правоохоронні органи, судові інстанції, органи статистики, податкові органи та ін.

На рівні установи **суб'єктами облікової політики** є суб'єкти ведення обліку. Насамперед це керівник установи, котрий відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку. До його повноважень також входить формування облікової політики установи. Але на практиці цим займаються безпосередні виконавці облікового процесу. Тому суб'єктами облікової політики виступають: бухгалтер, аудитор (у разі наявності в штаті установи), бухгалтерська служба та ін. Вони розробляють пропозиції з формування або внесення змін до облікової політики установи та надають її керівнику, уповноваженому на це вищим органом управління.

З огляду на те, що в розпорядчому документі про облікову політику визначаються методологічні аспекти бухгалтерського обліку, пропозиції з формування облікової політики та змін до неї може вносити головний бухгалтер, виходячи з практики здійснення обліку в установі. До проекту документа можуть надавати пропозиції спеціалісти бухгалтерської служби, аудитори, ревізори (у разі наявності таких посад у штатному розписі), котрі за результатами своєї діяльності можуть визначити певні ризикові операції в діяльності установи та оптимізувати підходи до формування облікової інформації задля досягнення поставленої мети. Керівник або уповноважений орган затверджують облікову політику. Реалізацію облікової політики на практиці здійснюють суб'єкти ведення обліку – бухгалтерська служба установи.

Під **об'єктом облікової політики** розуміють будь-яку норму або позицію активів і пасивів установи з питань методології ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти. Наприклад, об'єктом облікової політики можуть бути форма обліку, форма розрахунків, запаси, основні засоби, дебіторська заборгованість, доходи тощо.

Елементи облікової політики визначаються розпорядчим документом та забезпечують ефективне відображення в системі бухгалтерського обліку фінансово-господарських операцій установи й прийняття ефективних управлінських рішень.

Відповідно до Методичних рекомендацій у наказі про облікову політику суб'єкта державного сектору можуть бути визначені такі елементи:

- додаткові рахунки для обліку матеріальних активів (субрахунки аналітичного обліку для диференціації за джерелом надходження активів);
- додаткові рахунки для обліку надходжень та витрат (за джерелами фінансування, видами доходів);
- методика визначення вартості активів;
- методи й норми списання запасів;
- перелік і склад статей калькулювання вартості послуг, що надаються бюджетними установами, тощо.

У процесі формування облікової політики необхідні детальне вивчення та врахування всіх факторів, які можуть вплинути на вибір певного елемента облікової політики. Наприклад, галузь діяльності зумовлює відповідну побудову робочого плану рахунків, перелік форм первинних документів, вибір методу обліку витрат і калькулювання.

Розроблення, прийняття та реалізацію положень облікової політики визначають **інструменти облікової політики** – закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні рекомендації, внутрішні нормативні документи й регламенти суб'єкта державного сектору.

Методологічні засади облікової політики регламентуються на рівні держави національними стандартами ведення бухгалтерського обліку. Відповідно до ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” **національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам.

2.2. ДОСЛІДЖЕННЯ СКЛАДОВИХ МЕТОДИЧНОГО РОЗДІЛУ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

Методологічний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в обліку інформації про фінансово-господарську діяльність, виходячи з альтернативних прийомів і способів.

Національні положення бухгалтерського обліку у державному секторі у низці випадків дають право вибору щодо порядку, методу обліку, облікових оцінок тощо. Установа має визначити, які саме облікові методи, процедури та показники застосовувати, зафіксувати їх у наказі про облікову політику. Роблячи вибір, оцінюють не лише прийнятність і зручність, – важливо забезпечити якомога достовірніше відображення подій або операцій у фінансовій звітності, фінансового стану суб'єкта державного сектору, результати його діяльності та забезпечити зіставність звітних даних. Тому під час розроблення облікової політики необхідно враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в НП(С)БОДС.

Положення наказу про облікову політику мають містити норми і за цими нормами визначати процедури відображення подій або операцій суб'єкта державного сектору в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Розпорядчим документом про облікову політику суб'єкта державного сектору слід визначити:

- нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків), які вводяться;
- одиницю аналітичного обліку запасів: найменування чи однорідна група (вид);
- порядок обліку запасів і форми первинних документів, котрі розроблені самостійно бюджетною установою і використовуються для оформлення руху запасів (такі, наприклад, як форма подорожнього листа);
- методи оцінки вибуття запасів: ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, собівартість перших за часом надходження запасів (за методом ФІФО), але для різних найме-

- нувань (видів) запасів можуть застосовуватися різні методи і це має чітко визначатися в обліковій політиці;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів: щомісячна – на кінець звітного періоду чи періодична – на дату здійснення операції;
 - порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат: окремих рахунків чи введення аналітичного рахунку;
 - перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що стосується насамперед бюджетних установ, котрі надають платні послуги чи виробляють продукцію у виробничих майстернях і підсобних господарствах;
 - строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів, якщо вони відрізняються від зазначених у додатках 1 і 2 до Методичних рекомендацій¹.

Відповідно до нормативних документів Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку в державному секторі не рекомендується об'єднувати в один наказ облікову політику бюджетної установи, порядок організації бухгалтерського обліку в установі й порядок та графік документообігу.

Хоча розпорядчий документ про облікову політику насамперед має розкривати методологічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, для забезпечення ефективного його запровадження доцільно звернути увагу на організаційний аспект, який проявляється в організації роботи бухгалтерської служби та інших служб установи, спрямованої на успішне виконання завдань, що стоять перед інформаційною системою, котра забезпечує процес прийняття рішень.

Отже, з метою дотримання норм бюджетного законодавства та забезпечення якісної й ефективної роботи облікових служб в установі доцільно прийняти два розпорядчих документи – наказ про облікову політику і наказ про організацію бухгалтерського обліку та складання звітності.

¹ Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

У рамках організаційного аспекту облікової політики для цілей управлінського обліку установ державного сектору слід затвердити схему ведення бухгалтерського обліку, рівень його централізації, визначити особу або службу, відповідальну за ведення управлінського обліку, затвердити графік документообігу й форми управлінської звітності. Технічний аспект являє собою сукупність прийомів і способів, використовуваних установою під час побудови облікового процесу.

У табл. 2.2 відповідно до чинних нормативних актів та практичних напрацювань із питань організації облікових процесів наведено основні положення, які можуть міститися в наказах про облікову політику й про організацію бухгалтерського обліку.

Порядок складання робочого плану рахунків

Одним із елементів облікової політики установи є робочий план рахунків. Документ належить до документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на рівні суб'єкта державного сектору і є додатком до наказу про облікову політику. Головний бухгалтер формує робочий план на основі професійних знань, досвіду роботи та професійного судження.

Розроблення та запровадження робочого плану рахунків має ґрунтуватись на певних концептуальних підходах та методичній базі. На сьогодні ці питання не набули широкого практичного вирішення, що призводить до незадовільної якості бухгалтерської інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Більшість робочих планів рахунків суб'єктів державного сектору в Україні дублюють зміст типового плану рахунків, не відображаючи у своєму складі або враховуючи незначні додаткові розрізи аналітичних ознак.

До факторів, які визначають концептуальні підходи формування робочого плану рахунків, можна віднести:

- організацію господарської діяльності (форма власності, організаційно-правова форма господарювання, галузева належність, вид діяльності суб'єкта державного сектору, його організаційна структура, обсяг господарської діяльності);

Таблиця 2.2

Основні положення наказів про облікову політику та про організацію бухгалтерського обліку

Наказ про облікову політику	Наказ про організацію бухгалтерського обліку
<p>Визначає елементи облікової політики установи, які мають декілька варіантів застосування згідно з НП(С)БО</p>	<p>Відображає відомчі особливості діяльності бюджетної установи, технології обробки облікових даних, правила документообігу, контролю за господарськими операціями</p>
<p>Визначає:</p> <ul style="list-style-type: none"> – нові субрахунки (рахунки другого, третього порядку), які вводяться; – одиницю аналітичного обліку запасів: на- йменування чи однорідна група (вид); – порядок обліку запасів і форми первинних документів, розроблених самостійно бю- джетною установою і використовуваних для оформлення руху запасів (такі, наприклад, як форма подорожного листа); – методи оцінки вартості запасів: ідентифіко- вана собівартість, середньозважена собівар- тість, собівартість перших за часом надхо- дження запасів (метод ФІФО), але для різ- них найменувань (видів) запасів можуть за- стосовуватися різні методи і це має бути чітко визначено в обліковій політиці; – періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів: щомісячна – на кінець звітного періоду чи періодична – на дату здійснення операції; 	<p>Містить:</p> <ul style="list-style-type: none"> – додаткові форми для деталізації надходження та ви- користання за видами активів; – графік документообігу; – додаткові документи (відомості), типові форми яких не передбачені нормативно-правовими актами (напри- клад, подорожні листи, посвідчення на відрядження, маршрутні листи, відомості для обліку періодів пере- бування основних засобів на складі, у ремонті тощо); – відповідальність посадових осіб за організацію та ве- дення бухгалтерського обліку; – перелік матеріально відповідальних осіб і порядок укладання з ними відповідних угод; – склад інвентаризаційної комісії і робочий інвентари- заційних комісій організації (можливий варіант окре- мого наказу); – склад комісії із постановки на облік, переоцінки та списання основних засобів; – перелік посадових осіб організації, які мають право підпису бухгалтерських документів, фінансової та по- даткової звітності;

Закінчення табл. 2.2

<p>Наказ про облікову політику</p> <ul style="list-style-type: none"> – порядок обліку та розподілу транспортно-заготовельних витрат: окремих рахунків чи введення аналітичного рахунку; – перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що стосується насамперед бюджетних установ, котрі надають платні послуги чи виготовляють продукцію у виробничих майстернях і підсобних господарствах; – строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів, якщо вони відрізняються від зазначених у додатках 1 і 2 до Методичних рекомендацій 	<p>Наказ про організацію бухгалтерського обліку</p> <ul style="list-style-type: none"> – список осіб, відповідальних за роботу з бланками суворого обліку, постійних авансодержателів, відповідальних за ведення бухгалтерського архіву тощо; – роботу схему Типової кореспонденції субрахунків бюджетної організації (цей документ вимагають окремі відомчі органи управління); форми самостійно розроблених облікових документів та інші матеріали для ведення бухобліку, які не передбачені нормативно-правовими актами; – положення про порядок проведення інвентаризації (може бути запроваджене окремим наказом); – установлення форм внутрішньої звітності тощо
<p>Наказ не постійно. Зміни вносяться у випадках, передбачених розділом III НП(С)БО 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”:</p> <p>Бюджетна установа розробляє наказ про облікову політику самостійно, його проект погоджує з вищою за рівнем організацією та після цього вводить у дію (затверджує керівник). Аналогічний алгоритм використовується і в разі внесення змін до наказу</p>	<p>Наказ можна видавати щороку, а також протягом року вносити до нього зміни та доповнення, давати нову редакцію окремих пунктів і додатків, виходячи з особливостей діяльності установи. Наказ затверджує керівник бюджетної установи. Наказ не потребує погодження з вищим за рівнем органом</p>

Складено авторами.

- організацію та ведення бухгалтерського обліку в суб'єкта державного сектору (форми організації та ведення обліку);
- зовнішні фактори (нормативне регулювання бухгалтерського обліку, система оподаткування);
- рівень застосування інформаційно-комп'ютерних технологій;
- рівень кваліфікації працівників.

Обсяги господарської діяльності визначають кількість структурних підрозділів установи, чисельність працюючих, наявність основних засобів та кількість матеріально відповідальних осіб, що безпосередньо впливає на побудову аналітичного обліку.

Малий суб'єкт державного сектору з невеликим числом операцій може відобразити на субрахунках стан усіх господарських операцій. У великого суб'єкта державного сектору такі прийоми використовувати неможливо, слід відкривати додаткові аналітичні рахунки, вести додаткові картотеки.

Центри соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді можна віднести до малих суб'єктів, а отже, робочий план рахунків може бути сформований без додаткової розширеної аналітики.

З метою контролю за аналізом діяльності структурних підрозділів чи окремих фахівців за напрямками надання послуг можливе застосування розширеної аналітики за умови практичних можливостей виокремлення тих чи інших активів чи зобов'язань.

Під час розроблення бюджетними установами робочого плану рахунків загальний План рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів бюджетних установ, з одного боку, скорочується, а з другого – дещо розширюється.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203¹, скорочення може зумовлюватися такими чинниками:

- специфікою галузевої діяльності – під вплив цього чинника падають рахунки 1017 “Тварини та багаторічні насадження”, 1121

¹ План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

- “Музейні фонди”, 1513 “Будівельні матеріали”, 1611 “Науково-дослідні роботи”, 1713 “Поточні біологічні активи рослинництва”, 1714 “Поточні біологічні активи тваринництва”, 1821 “Готова продукція”, 1824 “Державні матеріальні резерви і запаси” тощо;
- рівнем розпорядника коштів і порядком обслуговування коштів загального та спеціального фондів бюджетної установи чи організації – до відповідної групи рахунків відносять 271 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів”, 291 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”, 343 “Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами державного бюджету”, 344 “Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевого бюджету” та ін.;
 - масштабами діяльності установи – до цієї групи відносять, як правило, рахунки 2612 “Короткострокові векселі одержані”, 6011 “Довгострокові кредити банків”, 6014 “Зобов’язання за довгостроковими цінними паперами”, 6113 “Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов’язаннями” тощо.

Крім того, до побудови робочого плану рахунків висуваються вимоги, продиктовані змістовою наповненістю показників фінансової звітності за НП(С)БОДС, показників бухгалтерської звітності тощо.

Методика розроблення робочого плану рахунків передбачає комплекс взаємопов’язаних процедур, виконання в логічній послідовності яких сприяє дотриманню обґрунтованих принципів його побудови (легітимності, оптимізації критеріїв, однорідності, системності, раціональності, адаптивності, багатозначного кодування).

За результатами дослідження наукових праць із питань організації бухгалтерського обліку та практичних напрацювань у цьому напрямі у бюджетних установах різних галузей можна виокремити певні етапи формування робочого плану рахунків (табл. 2.3).

Для деталізації інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов’язань та факти діяльності, з метою забезпечення складання фінансової та бюджетної звітності згідно з вимогами законодавства, варто застосовувати аналітичні рахунки, які формуються в розрізі кодів програмної бюджетної класифікації та видів коштів (окремо за

Таблиця 2.3

Етапи формування робочого плану рахунків

Етап	Зміст заходів
I етап	Визначення переліку осіб (спеціалістів), відповідальних за розробку плану (головний бухгалтер, працівники бухгалтерської служби за напрямками обліку та ін.)
II етап	Вибір ознак виокремлення рахунків, за якими буде проводитись класифікація субрахунків
III етап	Побудова структури робочого плану рахунків. Визначаються критерії розмежування синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків різних рівнів
IV етап	Складання переліку рахунків, що підлягають включенню до робочого плану, їх систематизація та ранжування відповідно до критеріїв, обраних на III етапі
V етап	Оформлення додатка до наказу про облікову політику та введення його в дію

Складено авторами.

загальним та спеціальним фондами й видами коштів спеціального фонду).

Наприклад, у робочому плані рахунків для деталізації обліку грошових коштів, матеріальних цінностей, грошових документів, розрахунків слід використовувати субрахунки другого та третього рівня залежно від джерел надходжень, умов використання, а саме:

- за загальним фондом, доповнивши цифрою 0;
- за спеціальним фондом за коштами, отриманими як плата за послуги, доповнивши цифрою 1;
- за спеціальним фондом за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень, доповнивши цифрою 2;
- за спеціальним фондом за іншими надходженнями спеціального фонду, доповнивши цифрою 3;
- за спеціальним фондом за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку, доповнивши цифрою 4, і т. ін.

Порядок використання єдиного робочого плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків між спеціалістами бухгалтерської служби регламентується внутрішніми нормативними документами установи.

Перевагами запропонованого порядку є врахування можливих факторів впливу (організація діяльності, організація та ведення бухгалтерського обліку, рівень безмашинної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, стан забезпечення режиму інформаційної безпеки, рівень кваліфікації працівників, зовнішні фактори), що дають змогу підвищити ефективність як розроблення, так і кінцевого результату – робочого плану рахунків суб'єкта державного сектору.

На підставі проведеного дослідження можна констатувати, що робочий план рахунків повинен розроблятися виключно під керівництвом керівника бухгалтерської служби (головного бухгалтера) міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, враховуючи вимоги наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. Згідно з п. 3 Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей у разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування Плану рахунків в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їхньої діяльності.

Робочий план рахунків повинен бути визначений міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, органами законодавчої та судової влади, силовими відомствами, яким підпорядковані установи. Тобто головні розпорядники бюджетних коштів мають право з урахуванням галузевої специфіки розробляти й затверджувати робочі плани рахунків.

Отже, при розробленні робочого плану рахунків необхідно керуватися такими принципами:

- легітимності (відповідність нормативній базі бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору);
- повноти охоплення (суцільне охоплення операцій фінансово-господарської діяльності в їх відображенні);

- аналітичності (розкриття інформації у відповідних до потреб управління межах);
- зручності (логічність побудови).

За результатами дослідження ми дійшли висновку, що робочий план рахунків повинен бути уніфікованим за названими суб'єктами державного сектору, а це, у свою чергу, має забезпечити прозору консолідацію інформації в межах органу управління.

Розкриття інформації про основні засоби, необоротні матеріальні активи

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи й незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби), визначені НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.

З огляду на специфіку діяльності установ у розпорядчому документі потрібно деталізувати окремі аспекти постановки на облік, руху та списання основних засобів. До таких особливостей можна віднести визнання об'єкта основних засобів, визначення потенціалу корисності, зокрема за умови дообладнання, реконструкції, ремонту тощо, процедуру переоцінки та визначення справедливої вартості об'єкта, особливості експлуатації об'єкта для нарахування амортизації, процес вибуття основних засобів тощо.

Для прийняття рішення про зарахування на баланс основних засобів доцільно наказом про організацію бухгалтерського обліку утворити постійно діючу комісію, до складу якої включити не менше ніж три посадові особи:

- представника підрозділу бухгалтерського обліку – головного бухгалтера чи заступника;
- представника технічної служби (якщо така є в структурі);
- представника підрозділу матеріально-технічного забезпечення.

До складу комісії можуть увійти матеріально відповідальні посадові особи суб'єкта. Очолює комісію, як правило, керівник або заступник керівника установи.

Приймаючи об'єкт, комісія має визначити придатність його до експлуатації; належність до тієї чи іншої групи та підгрупи згідно з розробленою класифікацією; повноту укомплектованості об'єкта (у разі недокомплектації – виявити відсутні частини); точну площу об'єкта; наявність технічної документації та її повноту й достовірність. На підставі проведеного огляду комісія складає типовий акт прийняття – передачі основних засобів за формою № ОЗ-1 (бюджет).

Якщо об'єкт основних засобів складається з різних компонентів, які мають неоднакові строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі різними способами, або мають різний потенціал корисності, що зумовлює необхідність застосування різних норм амортизації, доцільно, за рішенням комісії, розподіляти сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента.

В акті зазначаються найменування об'єкта, його місцезнаходження в момент прийняття (передачі), коротка характеристика, відповідність технічним умовам, необхідність доопрацювання, результати випробовування та висновок комісії. У додатку наводиться перелік технічної документації. Акт складається у двох примірниках, підписують його члени комісії, а затверджує керівник суб'єкта державного сектору.

Один примірник передається до установи-постачальника, а ще один разом із технічною документацією – до бухгалтерської служби суб'єкта державного сектору. На акті проставляє свій підпис матеріально відповідальна особа, що здійснюватиме зберігання основних засобів.

Питання матеріальної відповідальності регулюється такими нормативними актами:

- Кодексом законів України про працю (ст. 130–138);
- Законом України “Про визначення розміру збитків, заподіяних підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і валютних цінностей” від 06.06.1995 № 217/95-ВР;

- Переліком посад і робіт, заміщуваних або виконуваних працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатись письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), переведення або застосування у процесі виробництва та Типовим договором про повну індивідуальну відповідальність, затвердженими постановою Державного комітету Ради Міністрів СРСР з праці і соціальних питань і Секретаріату Всесоюзної Центральної ради професійних спілок від 28.12.1977 № 447/24;
- Переліком робіт, при виконанні яких може застосовуватись колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування та Типовим договором про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність, затвердженим наказом Міністерства праці України від 12.05.1996 № 43;
- Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116 (зі змінами);
- Порядком укладання письмових договорів про повну матеріальну відповідальність працівників і службовців за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання або для інших цілей, затвердженим постановою Ради Міністрів СРСР від 03.05.1977 № 889.

Прийняття основних засобів після ремонту, реконструкції чи модернізації оформлюється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2 (бюджет), який складає у двох примірниках і підписує відповідно уповноважений представник суб'єкта державного сектору. Факт здавання виконаних робіт фіксує своїм підписом представник підприємства (організації), яке виконувало роботу.

В акті фіксується також обсяг виконаних робіт, зміни в характеристиці об'єкта, кошторисна та фактична вартість робіт. Перший примірник акта передається до бухгалтерії установи, другий – підприємству, що виконало роботи з ремонту, реконструкції, модернізації.

Розпорядчим документом про облікову політику затверджуються строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів. При цьому за основу беруть Типові строки корисного використання, встановлені Методичними рекомендаціями.

Якщо суб'єкт державного сектору визначає строки корисного використання об'єкта основних засобів, які відрізняються від наведених у Методичних рекомендаціях, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

У процесі ефективного управління основними засобами великого значення набуває їх обґрунтована оцінка, котра є грошовим виразом їхньої вартості. Для підвищення ефективності використання основних засобів бюджетні установи зобов'язані вести своєчасний, повний та постійний облік їх вартості.

Для оцінки основних засобів у суб'єкта державного сектору застосовують натуральний і вартісний методи. За натуральним методом використовуються показники, якими визначаються технічний склад устаткування, основних засобів, виробнича потужність, складається баланс устаткування. Вартісний метод застосовується для визначення структури й динаміки основних засобів у цілому, нарахування їхнього зносу, визначення доцільності проведення ремонтних та відновлювальних робіт. У зв'язку з тривалим функціонуванням і поступовим спрацьовуванням засобів праці, постійною зміною умов їхнього відтворення існує кілька показників оцінки основних фондів. Основні засоби оцінюються: залежно від моменту проведення оцінки – за первісною початковою, первісною переоціненою або справедливою вартістю. Загальна сума переоцінки дорівнює різниці між переоціненою залишковою вартістю й залишковою вартістю до цієї переоцінки.

У системі обліку і звітності основні засоби відображаються за первісною вартістю, до якої включають усі фактичні видатки, пов'язані з їх придбанням, спорудженням та виготовленням, або за відновною (первісною вартістю, зміненою після індексації, переоцінки).

Об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання в разі придбання за плату;
- собівартість виробництва за самостійного виготовлення (створення);

- справедлива вартість у випадку отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів за отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі;
- справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента в разі отримання в результаті обміну або часткового обміну на інший актив;
- умовна вартість за відсутності активного ринку.

Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:

- сум, котрі сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі);
- витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою¹.

У наказі про організацію бухгалтерського обліку варто визначити процедуру прийняття суб'єктом державного сектору рішення щодо переоцінки основних засобів: необхідність переоцінки, кон-

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

кретну особу, котра приймає рішення, нормативні документи, на яких ґрунтується переоцінка, тощо. Для запобігання помилкам та неточностям у процесі переоцінки основних засобів варто приймати рішення на рівні комісії та надавати керівникові й головному бухгалтеру суб'єкта державного сектору конкретні пропозиції та рішення з цього питання.

Установа може ухвалити рішення про переоцінку об'єкта основних засобів, якщо його залишкова вартість істотно відрізняється від справедливої вартості на дату річного балансу.

При цьому погоджувати проведення переоцінки має орган виконавчої влади або орган місцевого самоврядування, який утворив установу. Порогом суттєвості для проведення переоцінки приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості.

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо є ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

Під час переоцінки комісія оглядає кожну окрему одиницю основних фондів і встановлює на них нові ціни. Якщо вартість переоцінених основних засобів значно відрізняється від вартості аналогічних нових об'єктів, то вартість цих засобів слід узгодити з вартістю аналогічних нових зразків. З цією метою комісія проводить переоцінку таких видів основних засобів і встановлює нові ціни, що відповідають цінам на аналогічні нові зразки, які діють на дату переоцінки.

У суб'єкта державного сектору, що має на балансі повністю зношені основні засоби, неминуче виникають запитання щодо нормативних документів для визначення справедливої вартості об'єкта. Ідеальним варіантом було би залучення суб'єктів оціночної діяльності, котрі мають відповідну ліцензію.

У зв'язку з тим, що наразі немає роз'яснень про механізм визначення справедливої вартості, можна звернутися до Національного

стандарту № 1 “Загальні принципи оцінки майна та майнових прав”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. Згідно з цим документом, під час визначення вартості об’єкта оцінки застосовуються прибутковий, порівняльний та витратний методи оцінювання. Найприйнятніший метод має визначити комісія суб’єкта державного сектору, котра надає протокольне рішення головному бухгалтеру для відображення в обліку зміни вартості об’єкта.

Якщо залишкова вартість об’єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, дорівнює нулю, а визначити справедливу вартість неможливо або недоцільно, для нього визначається ліквідаційна вартість, на суму якої збільшується його справедлива вартість. Водночас вартість цього об’єкта, яка амортизується, дорівнює нулю¹.

Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи, під час введення об’єкта в експлуатацію або коли залишкова вартість дорівнює нулю.

Визнання об’єкта основних засобів активом суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі припиняється в разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати або невідповідності критеріям визнання активом.

На виконання Закону України “Про управління об’єктами державної власності” з метою встановлення єдиних вимог до порядку списання матеріальних цінностей з балансу установ затверджена постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку списання об’єктів державної власності” від 08.11.2007 № 1314.

Постановою визначено, що списання матеріальних цінностей, незалежно від джерела їх придбання, проводиться за наказами керівника. Відчуження об’єктів державної власності, які перебувають на балансі бюджетних організацій, установ, підприємств провадиться у порядку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803.

¹ Лист Міністерства фінансів України від 07.04.2015 № 31-11420-07-5/12145. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5534-12145.html>.

Списанню підлягає майно, що не може бути в установленому порядку відчужене, безоплатно передане державним підприємствам, установам чи організаціям та щодо якого не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх використання може бути економічно недоцільним), коли таке майно морально чи фізично зношене, непридатне для подальшого використання суб'єктом господарювання, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкоджене внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягає, або виявлене в результаті інвентаризації як нестача. При цьому списання майна, виявленого в результаті інвентаризації як нестача, здійснюється після відшкодування його вартості, крім випадків, коли здійснити таке відшкодування неможливо¹.

Комісія:

- 1) здійснює в установленому законодавством порядку інвентаризацію майна, що пропонується до списання, та за її результатами складає відповідний акт;
- 2) проводить огляд майна з використанням необхідної технічної документації (технічних паспортів, поповерхових планів, відомостей про дефекти тощо), а також даних бухгалтерського обліку;
- 3) визначає економічну (технічну) доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання майна і вносить відповідні пропозиції;
- 4) установлює конкретні причини списання майна (моральна застарілість чи фізична зношеність, непридатність для подальшого використання суб'єктом господарювання, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха та неможливість відновлення, або виявлення його в результаті інвентаризації як нестачі);
- 5) визначає можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів та агрегатів об'єкта, що підлягає списанню;

¹ Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності : постанова Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 № 1314. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-%D0%BF>.

- б) здійснює контроль за вилученням з майна, що підлягає списанню, придатних вузлів, деталей, матеріалів та агрегатів, а також вузлів, деталей, матеріалів і агрегатів, котрі містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, визначає їхні кількість, вагу та контролює здавання на склад і оприбуткування на відповідних балансових рахунках;
- 7) складає відповідно до законодавства акти на списання майна за встановленою типовою формою.

За результатами роботи складається протокол засідання комісії, до якого додаються:

- 1) акт інвентаризації майна, що пропонується до списання;
- 2) акти технічного стану майна, яке пропонується до списання;
- 3) акти на списання майна;
- 4) інші документи (копія акта про аварію, висновки відповідних інспекцій, державних органів тощо (за наявності)).

У протоколі засідання комісії зазначаються пропозиції щодо шляхів використання майна, списання якого за висновками комісії є недоцільним, заходи з відшкодування вартості майна, у результаті інвентаризації якого виявлена нестача, чи розукомплектованого.

Розбирання, демонтаж та списання основних засобів, а також відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів проведення відповідних господарських операцій згідно з нею забезпечуються безпосередньо суб'єктом державного сектору. Усі вузли, деталі, матеріали та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, придатні для ремонту іншого обладнання чи для подальшого використання, а також матеріали, отримані в результаті списання майна, оприбутковуються з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку запасів. Непридатні для використання вузли, деталі, матеріали та агрегати оприбутковуються як вторинна сировина (металобрухт тощо).

Процедура списання майна вважається закінченою з моменту подання суб'єктом господарювання суб'єктові управління звіту про списання майна. Надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами.

Формування інформації про запаси та методи оцінки їх вибуття

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності визначає НП(С)БОДС 123 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.

Одиницею обліку запасів є їхнє найменування або однорідна група (вид). Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.

За місцем зберігання всі запаси повинні перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, котрі призначаються наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження запасів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Бухгалтерський облік запасів повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення, вибуття всіх запасів, які належать суб'єкту державного сектору.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс установи за первісною вартістю, якою є сума, сплачена згідно з договором постачальнику (продавцю)¹.

Первісна вартість запасів, що виготовляються власними силами установи, дорівнює їхній виробничій собівартості.

Первісна вартість запасів, отриманих у результаті обміну на інші запаси, дорівнює залишковій вартості переданих запасів. Якщо залишкова вартість переданих запасів не відповідає їхній справедливій вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість на дату оприбуткування, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від інших суб'єктів державного сек-

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

тору, юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання, визнається їхня справедлива вартість на дату отримання, яка включає:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам державного сектору;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, котрі безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта державного сектору на доопрацювання і підвищення якісних технічних характеристик запасів.

Запаси передаються разом з первинними документами, або обліковими реєстрами, або іншими документами, що підтверджують вартість придбання (виготовлення) запасів. Якщо таких документів немає, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.

Для організації чіткої, безперервної роботи бухгалтерії з приймання первинних документів, що стосуються надходження та відпуску матеріальних запасів, при розробленні графіків документообігу слід чітко визначити дні та строки виконання робіт з приймання документів зі складу і зі структурних підрозділів та розподілити рівномірно обсяги інформації до отримання. Крім того, зазначені терміни мають узгоджуватися з відповідними інформаційними матеріалами в інструкціях до первинних документів.

Для оцінювання вибуття запасів є декілька методів, визначених у НП(С)БОДС 123 “Запаси”.

Запаси визнаються активом, якщо, по-перше, є ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому економічні

вигоди, пов'язані з їх використанням, і, по-друге, коли їхня вартість може бути достовірно оцінена.

Для оцінювання запасів, що вибули, може бути використано один з таких методів міжнародної облікової практики:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (specific identification method);
- середньозваженої собівартості (average cost method);
- собівартості перших за часом надходження запасів (метод ФІФО – FIFO (first-in – first-out)).

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із наведених методів. Одиницею обліку запасів є найменування запасів або однорідна група запасів (вид). За методом ідентифікованої собівартості оцінюються запаси, котрі відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не можуть замінити один одного.

Цей метод може застосовуватись за умов незначної номенклатури матеріалів або товарів, використовуваних суб'єктом державного сектору, при продажу товарів, які мають високу ціну, і у тому разі, коли помітну частку у вартості товару становить вартість сировини для його виробництва. Облік надходження матеріалів, їх відпуску та залишків за цим методом здійснюється за конкретними одиницями запасів.

Оцінка запасів, що вибули, за методом середньозваженої собівартості провадиться за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості таких самих запасів, одержаних у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці.

За методом середньозваженої собівартості може бути оцінено кількість запасів конкретного найменування, що вибули за місяць, або кількість запасів за кожною окремою операцією з вибуття запасів. У цьому випадку визначатиметься середньозважена собівартість окремої операції шляхом ділення сумарної вартості запасів на дату операції на сумарну кількість таких запасів на дату операції.

Оцінка запасів за методом собівартості перших за часом надходження запасів (метод ФІФО) базується на припущенні, що запаси

використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили до суб'єкта державного сектору, і, відповідно, запаси, котрі першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Суть методу нормативних затрат полягає в тому, що для оцінки запасів застосовують норми витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які затверджено установою з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни у нормативній базі установи повинні регулярно перевірятися та переглядатися.

Такий метод доцільно застосовувати за умови налагодженого нормативного господарства. У цьому випадку відхилення між нормативними й фактичними витратами на запаси (матеріали, сировина) є несуттєвими і списуються в момент придбання таких запасів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їхньою нормативною собівартістю включається до складу собівартості реалізованої продукції звітного року.

Для центрів надання соціальних послуг з урахуванням незначної номенклатури матеріалів доцільно здійснювати відпуск запасів за методом ідентифікованої собівартості.

Обрані методи оцінки вибуття запасів обов'язково зазначаються в наказі установи про облікову політику. Метод оцінки вибуття запасів не може змінюватись протягом звітного року. Коли метод оцінювання вибуття запасів змінюється, його зміну слід обґрунтувати й розкрити у примітках до фінансової звітності установи з оцінкою наслідків змін облікової політики.

Списання малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП), інструментів, виробничого, господарського інвентарю та інших запасів, які стали непридатними для подальшого використання, здійснюється на підставі актів списання (якщо інший порядок списання не встановлено відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади).

Акти складаються постійно діючою комісією, призначеною наказом керівника установи. У них вказуються дані, що характеризують

запаси: найменування, матеріал виготовлення, рік придбання суб'єктом державного сектору, кількість і вартість. Детально вказуються причини списання та спосіб знищення непридатних запасів (якщо реалізація їх неможлива). Суми, отримані від реалізації непридатних запасів, залишаються в розпорядженні установи (якщо інше не встановлено законодавством).

За результатами місяця операції з обліку, переміщення та вибуття запасів групуються в накопичувальні регістри бухгалтерського обліку. Записи в ці регістри вносяться за кожним документом і відповідним субрахунком бухгалтерського обліку.

Доходи установи та порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій визначає НП(С)БОДС 124 “Доходи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629¹.

Дохід визнається, якщо існує ймовірність надходження суб'єктові державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією.

Так, бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні здійснених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або при отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.

Уповноважені на це бюджетні установи в межах бюджетних асигнувань, надають такі види соціальних послуг²:

- 1) *соціально-побутові* – забезпечення продуктами харчування, м'яким та твердим інвентарем, гарячим харчуванням, транспортними послугами, засобами малої механізації, здійснення

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

² Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.

- соціально-побутового патронажу, соціально-побутової адаптації, виклик лікаря, придбання та доставка медикаментів тощо;
- 2) *психологічні* – надання консультацій з питань психічного здоров'я та поліпшення відносин із навколишнім соціальним середовищем, застосування психодіагностики, спрямованої на вивчення соціально-психологічних характеристик особистості, з метою її психологічної корекції або психологічної реабілітації, надання методичних порад;
 - 3) *соціально-педагогічні* – виявлення та сприяння розвитку різнобічних інтересів і потреб осіб, котрі перебувають у складних життєвих обставинах, організація індивідуального навчального, виховного та корекційного процесів, дозвілля, спортивно-оздоровчої, технічної та художньої діяльності тощо, а також залучення до роботи різноманітних закладів, громадських організацій, заінтересованих осіб;
 - 4) *соціально-медичні* – консультації щодо запобігання виникненню та розвитку можливих органічних розладів особи, збереження, підтримка та охорона її здоров'я, здійснення профілактичних, лікувально-оздоровчих заходів, трудотерапія;
 - 5) *соціально-економічні* – задоволення матеріальних інтересів і потреб осіб, які перебувають у складних життєвих обставинах, що реалізуються у формі надання натуральної чи грошової допомоги, а також допомоги у вигляді одноразових компенсацій;
 - 6) *юридичні послуги* – надання консультацій з питань чинного законодавства, здійснення захисту прав та інтересів осіб, які перебувають у складних життєвих обставинах, сприяння застосуванню державного примусу і реалізації юридичної відповідальності осіб, що вдаються до протиправних дій стосовно цієї особи (оформлення правових документів, захист прав та інтересів особи, інша правова допомога тощо);
 - 7) *послуги з працевлаштування* – пошук підходящої роботи, сприяння у працевлаштуванні та соціальне супроводження працевлаштованої особи;
 - 8) *інформаційні* – надання інформації, необхідної для вирішення складної життєвої ситуації (довідкові послуги); поширення

просвітницьких та культурно-освітніх знань (просвітницькі послуги); поширення об'єктивної інформації про споживчі властивості та види соціальних послуг, формування певних уявлень і ставлення суспільства до соціальних проблем (рекламно-пропагандистські послуги).

Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається відповідно до ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених далі 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.

Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови:

- суб'єкт державного сектору передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом;
- суб'єкт державного сектору не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- є ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності;
- витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.

Дохід від необмінних операцій визнається 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 в сумі здійснених витрат, пов'язаних з його виконанням.

Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.

Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором.

Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються 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.

Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді.

Оцінка доходів від обмінних операцій здійснюється в такому порядку.

Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється в сумі здійснених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення частки обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення частки витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату¹.

Визнання доходу установи, яка надає соціальні послуги, може бути пов'язане з поетапним наданням послуг. Поетапне виконання

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи": затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

зумовлене часовими параметрами завершення всіх етапів і закриття картки надання послуг, які в часі не збігаються зі строками визнання доходу для відображення його в бухгалтерському обліку та звітності. Наприклад, суб'єкт державного сектору, котрий надає послуги, визнаватиме дохід після завершення окремих операцій. Визнання доходу на цій основі надає корисну інформацію щодо обсягу послуг та їхніх результатів за певний період.

У процесі надання послуг установа перевіряє попередні оцінки доходу за кожним елементом (видом) надання послуг. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і немає ймовірності його отримання, то він не визнається, а здійснені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отри-маний, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

Якщо на ранніх етапах оцінити результат не можливо, то дохід визнається тільки в межах тих здійснених витрат, які очікується відшкодувати.

Коли результат операції не можна достовірно оцінити й немає ймовірності відшкодування здійснених витрат, дохід не визнається, а здійснені видатки визнаються як витрати.

Організація обліку витрат та формування собівартості послуг

Організація обліку витрат у соціальних закладах є визначальним фактором ефективності витрачання фінансових ресурсів для досягнення мети діяльності. В умовах стабільного бюджетного фінансування нівелювалась необхідність аналізу витрат і порівняння показників на виконання окремих соціальних послуг або однотипних послуг між різними надавачами, хоча ці показники характеризують, наскільки успішно функціонує установа або які зміни потрібно проводити. Жорстка економія бюджетних коштів та запровадження міжнародних стандартів і принципів надання соціальних послуг в умовах конкурентного середовища сприяють організації надання якісних соціальних послуг з мінімальними витратами.

Незважаючи на те, що центри надання соціальних послуг на сьогодні неприбуткові та не визначають рентабельність виробництва чи

надання послуг, ефективність їхньої діяльності в частині виробничих функцій можна довести за допомогою деталізації обліку витрат.

Визначальним в оптимізації витрат є структура витрат, калькулювання собівартості, налагодження первинного обліку для забезпечення подальшого аналізу планових показників тощо.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору визначає НП(С)БОДС 135 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568¹.

Методичні рекомендації містять норму щодо визначення в розпорядчому документі про облікову політику порядку обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат та переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Інформація про формування витрат і собівартості міститься в Методиці формування вартості соціальних послуг, яка затверджується окремим розпорядчим документом.

Розрахунок вартості соціальних послуг має ґрунтуватися на відповідних стандартах соціальних послуг, затверджених в установленому порядку Міністерством соціальної політики України (далі – Стандарти).

У НП(С)БОДС 135 "Витрати" використовуються терміни, що мають таке значення:

- елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат;
- запозичення – позики, векселі, облігації, а також інші види коротко- й довгострокових зобов'язань, на які нараховуються проценти;
- нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних

¹ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати" : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва;

- об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги чи вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом (виконанням) витрат;
- фінансові витрати – витрати на сплату процентів та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, здійснені суб'єктом державного сектору.

Витрати установи класифікуються в бухгалтерському обліку за обмінними та необмінними операціями.

За обмінними операціями витрати охоплюють такі елементи:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення);
- 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: проценти за користування кредитами тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсіві різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення курсовості активів тощо).

Витрати за обмінними операціями визнаються в такому порядку.

Витрати, пов'язані з 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 зі 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 їхньою основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно

но з отриманням доходу або відповідно до умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції.

Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами 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.

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 та ін.).

Витрати за необмінними операціями визнаються у такому порядку.

Витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), яке призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних із використанням цього активу, й за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства в цьому звітному періоді¹.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про склад і суму витрат, відображених у статтях “Інші витрати за обмінними операціями” та “Інші витрати за необмінними операціями” звіту про фінансові результати.

¹ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

Установи у примітках до фінансової звітності наводять інформацію про склад і суму витрат, котрі не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Собівартість – один із важливих узагальнюючих якісних показників ефективності надання послуг, котрий дає змогу здійснювати контроль над витратами й оцінювати результати діяльності суб'єкта державного сектору. Собівартість формується безпосередньо установами і відображає індивідуальні витрати та конкретні результати діяльності.

Зниження собівартості має велике значення, оскільки є одним із вирішальних джерел економного й раціонального використання бюджетних коштів і державного майна. Звідси випливає значимість ролі, яка належить бухгалтерському обліку й калькулюванню собівартості продукції в процесі управління собівартістю суб'єкта державного сектору. Досягти економії коштів можна за умови обґрунтованого, повного, достовірного та своєчасного обліку витрат.

Одним із найважливіших питань формування та розрахунку собівартості є нормативне регулювання. Питанню собівартості присвячений розділ IV НП(С)БОДС 135 “Витрати”, яким визначено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) визначається установами за погодженням із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей.

Багатоваріантність віднесення тих чи інших витрат для формування собівартості надання послуг та накопичення їх за кодами економічної класифікації видатків з метою проведення аналізу виконання кошторису бюджетної установи вимагає включення питання обліку витрат до наказу про облікову політику установи.

З обліку витрат на надання послуг елементами облікової політики є:

- система рахунків обліку витрат на стадії формування вартості послуг;
- система рахунків для обліку витрат за елементами витрат;
- спосіб групування витрат та їх списання;
- статті калькуляції;
- спосіб розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку й калькулювання;
- варіант зведеного обліку витрат на виробництво.

Найбільший вплив на калькулювання та облік витрат суб'єкта державного сектору справляє система внутрішнього обліку та звітності, оскільки в обліку формується основна інформація для повсякденних потреб управління. Пояснюється це тим, що правильна постановка обліку витрат багато в чому залежить від особливостей діяльності кожного суб'єкта державного сектору. Такими особливостями є:

- встановлення в установі оптимальної структури управління діяльністю (відповідності організаційного поділу);
- ступінь і повнота розроблення виробничих і технологічних планів, деталізації й обґрунтованості норм матеріальних та трудових витрат;
- наявність технологічних карт надання послуг;
- організація постачання, складського господарства, технічного забезпечення;
- встановлення переліку підрозділів і видів послуг, за якими витрати повинні враховуватися відокремлено;
- розробка номенклатури статей видатків для обліку витрат;
- визначення методів розподілу непрямих витрат за видами послуг;

- планування витрат і собівартості продукції (робіт, послуг) суб'єктом державного сектору в цілому й за структурними підрозділами;
- рівень автоматизації облікових процесів тощо.

Крім того, необхідно розробити систему документообігу, форми внутрішньої бухгалтерської звітності й первинної документації, методу обліку окремих господарських операцій, закріплюючи ці елементи в наказі про організацію бухгалтерського обліку установи.

Доцільно також скласти робочу інструкцію з обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості послуг, де вказати склад структурних підрозділів, які безпосередньо чи опосередковано беруть участь у наданні послуг, визначити відповідальних за складання калькуляцій, формування собівартості послуг, облікові процеси тощо.

Незалежно від галузевої належності процес обліку витрат і формування собівартості суб'єкта державного сектору складається переважно з таких етапів:

- збирання, групування та деталізація первинних витрат на надання послуг у процесі діяльності в розрізі калькуляційних статей, прив'язка (розподіл) прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;
- локалізація даних про здійснені витрати за видами діяльності, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності і т. ін.;
- розподіл загальних витрат суб'єкта державного сектору;
- розподіл загальновиробничих витрат за видами послуг шляхом їх включення до складу собівартості в розрізі кожного виду послуг;
- обчислення собівартості всього обсягу, окремих видів послуг та одиниці послуг.

Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для відображення загальновиробничих витрат не передбачено окремого субрахунку, тому облік наведених видатків ведеться на субрахунках відповідно до суті витрат. Для забезпечення розподілу загальновиробничих витрат та аналізу собівартості виробництва про-

дукції (робіт, послуг) доцільно в наказі про організацію бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору прописати організаційні аспекти й документальне забезпечення накопичення і розподілу цих витрат.

Установи зазвичай спочатку складають кошторис загальновиробничих витрат для того, щоб керівники знали розмір допустимих витрат, могли аргументовано приймати рішення. Для прийняття рішень кошторис загальновиробничих витрат коригують з урахуванням фактично досягнутого обсягу виробництва й зіставляють з фактичними витратами.

Загальновиробничі витрати включаються до собівартості конкретних виробів шляхом розподілу пропорційно вибраній базі. Для цього спочатку необхідно вибрати об'єкт віднесення витрат (продукція, послуга, тобто носій витрат), зібрати всі витрати, які необхідно віднести на об'єкти, й вибрати базу розподілу, яка співвідносить витрати і носій витрат.

Наказом про організацію бухобліку слід визначити один варіант розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат на всі види продукції (робіт, послуг) або різні варіанти, зважаючи на специфіку діяльності.

Базою розподілу вибирають певний вид прямих витрат: вартість основних матеріалів; час роботи виробничих робітників (людино-години); заробітну плату виробничих робітників; всі прямі витрати; обсяг послуг у вартісному вираженні й т. ін.

Коефіцієнт розподілу непрямих витрат відображає відношення суми загальновиробничих витрат до бази розподілу. Множенням коефіцієнта на кількість одиниць фактора витрат у собівартості одиниці послуг визначають суму загальновиробничих витрат, які входять до собівартості одиниці.

Собівартість як економічний показник використовується для:

- оцінки діяльності суб'єкта державного сектору та його структурних підрозділів;
- контролю за ефективністю витрачених ресурсів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, запровадження заходів щодо забезпечення ефективнішого процесу господарювання;

- розроблення та встановлення вартості послуг;
- визначення економічної доцільності й вигідності ведення тієї чи іншої діяльності.

Нині застосовуються різні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості послуг. В основу їх класифікації покладено способи групування витрат за окремими об'єктами обліку (видами послуг, замовленнями тощо) і способи калькулювання собівартості послуг (нормативний спосіб, способи підсумовування витрат, пропорційного розподілу витрат та ін.).

Отже, за відсутності методологічних засад постатейного обліку виробничих витрат; нечіткої регламентації прямих і непрямих витрат, без урахування поділу виробничих витрат достовірне обчислення фактичної собівартості послуг є неможливим. До прийняття на рівні центрального органу виконавчої влади, відповідального за організацію надання соціальних послуг, належних методичних рекомендацій, які були б адаптовані до європейського законодавства та враховували норми бюджетного законодавства України й галузеву специфіку, доцільно розробити в установі внутрішні регламенти бухгалтерського обліку та формування планової собівартості, розрахунку фактичної собівартості, аналізу відхилень фактичних даних від планових значень, виявлення причин відхилень і запровадження заходів, спрямованих на запобігання виникненню необґрунтованих витрат.

Порядок внесення змін до облікової політики

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам НП(С)БОДС.

Часом у суб'єкта державного сектору виникає необхідність трохи відкоригувати або внести певні зміни до облікової політики. Доцільність таких змін того чи іншого параметра має встановлюватися відповідною комісією під час обов'язкової річної інвентаризації або при користуванні послугами аудиторської фірми під час аудиторської перевірки. Водночас слід пам'ятати, що такі зміни можливі у випадках, передбачених НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та ви-

правлення помилок”. Отже, облікова політика може змінюватися тільки у разі, якщо змінюються вимоги положення (статуту), вимоги органу, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи господарських операцій у фінансовій звітності суб’єкта державного сектору.

Зміною облікової політики, зокрема, вважається:

- перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;
- зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Не вважається зміною прийняття:

- облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій;
- нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше чи не були суттєвими.

Облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення.

Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати її зміни¹.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності суб’єкта державного сектору, його посадових осіб за неприйняття облікової політики та за внесення необґрунтованих

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

(незаконних) змін до неї, за ведення обліку всупереч вимогам політики. Разом із тим порушення бюджетного законодавства з питань бухгалтерського обліку, яке стало наслідком недотримання обраної облікової політики і призвело до фінансових втрат, збитків, нестач чи розкрадання майна підпадає під адміністративну чи кримінальну відповідальність.

2.3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УСТАНОВИ ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Організаційні аспекти бухгалтерського обліку ґрунтуються на нормативному законодавстві, зокрема Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, відповідно до якого відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, дотримання законодавства під час виконання господарських операцій покладається на власника або керівника підприємства. Організацією обліку прийнято вважати систему умов і елементів побудови облікового процесу: первинний облік та документообіг, інвентаризацію, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг і зміст звітності.

Зазначені аспекти формування облікових процесів передбачають:

- організацію роботи облікового персоналу, визначення його оптимальної чисельності для забезпечення фінансового контролю;
- вибір методики ведення бухгалтерського обліку;
- вибір технології обробки облікової інформації, запровадження програмного забезпечення тощо.

З метою недопущення формального підходу до організації обліку й облікової політики без урахування галузевих особливостей необхідно розробити відповідне методичне й нормативне забезпечення цих процесів.

Керуючись Типовим положенням про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59, доцільно розробити Положення про

бухгалтерську службу установи, врахувавши специфіку діяльності та організаційну структуру загалом. Положення – внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату. У ньому має бути визначено:

- підпорядкованість бухгалтерської служби;
- основні завдання відповідно до специфіки діяльності установи;
- права та обов'язки працівників;
- порядок і ступінь взаємодії з іншими структурними підрозділами;
- права й обов'язки керівника служби;
- відповідальність та показники оцінки її діяльності й форми стимулювання.

Бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ суб'єкта, вид якого залежить від обсягу, характеру та складнощів бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор, або вводиться посада спеціаліста, на котрого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби.

Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові суб'єкта державного сектору або його заступникові.

Працівники бухгалтерської служби здійснюють контроль за діяльністю матеріально відповідальних осіб, перевіряють їхню звітність, беруть участь в інвентаризації цінностей. Облікові працівники відповідають за збереженість бухгалтерської документації на всіх етапах документообороту, за своєчасність надання бухгалтерської звітності відповідним користувачам.

У розпорядчому документі варто наголосити, що вказівки та розпорядження головного бухгалтера в межах його компетенції є обов'язковими для виконання всіма працівниками й структурними підрозділами суб'єкта державного сектору. Керівник суб'єкта повинен забезпечити неухильне виконання всіх вимог головного бухгалтера щодо дотримання правил ведення бухгалтерського обліку.

Стосовно визначення прав та обов'язків бухгалтерської служби необхідно передбачити право вимагати від структурних підрозділів і посадових осіб своєчасного (відповідно до графіків) подання необ-

хідних документів, а також відмови приймати до виконання неправильно оформлені документи тощо.

Розмежування повноважень щодо підпису первинних документів

Відповідно до п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (далі – Положення), первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Господарська операція – дія або подія, яка зумовлює зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства¹.

Відповідно до ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” первинні документи мають містити обов'язкові реквізити, зокрема посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані (електронний підпис), що дають змогу ідентифікувати особу, котра брала участь у виконанні господарської операції.

Первинні документи, у тому числі на паперових і електронних носіях інформації, для набуття ними юридичної сили повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву;
- код форми;
- дату та місце складання;
- зміст господарської операції;
- вимірювачі господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

¹Про 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>.

– особисті підписи¹.

Бухгалтерські документи класифікуються за кількома ознаками:

- призначення;
- джерела виникнення;
- походження, якісні ознаки тощо.

Групування документів полегшує використання їх не лише в бухгалтерському обліку, а й під час перевірки відповідної інформації про ознаки вчинення корисливих зловживань.

Первинні документи повинні бути складені в момент здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Вільні рядки в первинних документах обов'язково прокреслюються.

Пунктом 2.13 Положення визначено, що керівником затверджується перелік осіб (тобто посад), котрі мають право підпису на фінансових документах, давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. При цьому слід виходити з вимог чинного законодавства про визначені посади для підписання окремих первинних документів та передбачати (або не передбачати) право підписання первинних документів заступниками керівників².

Всі інші первинні документи підписує особа, яка склала первинний документ, у тому числі з урахуванням складеного графіка документообігу.

Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається в порядку, встановленому законом, іншими актами законодавства³. І якщо немає прямої заборони на використання факсиміле для підпису первинних документів, то його можна використовувати. Так, у законодавстві не передбачено заборони на факсимільне відтворення підпису на накладних і

¹ 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>.

² Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

³ Там само.

рахунках-фактурах (рахунках). Водночас, щоб уникнути суперечок із контрагентами, яким такі документи передаються, і з перевіряючими, рекомендуємо окремо обумовити можливість підписання певних документів за допомогою факсиміле.

Повноваження щодо підпису первинних документів, які засвідчують проведення господарських та фінансових операцій мають бути передбачені наказом про організацію бухгалтерського обліку або окремим наказом.

Складання графіка документообігу

Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта, на відміну від оперативно-технічного й статистичного обліку, базується на методі суцільного та безперервного документування всіх без винятку фінансово-господарських операцій, здійснюваних у процесі діяльності суб'єкта державного сектору.

Документообіг в установі встановлюється головним бухгалтером. Керівник суб'єкта зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств, організацій до використання для бухгалтерських записів і подальшого передання до архіву.

Функціональне призначення графіка руху документів полягає у:

- оптимізації використання робочого часу й матеріальних витрат на обробку та документування інформації;
- створенні всіх умов для швидкої, чіткої й коректної обробки документів працівниками бухгалтерської служби;
- підвищенні ефективності господарської діяльності загалом.

Основними принципами графіка руху документів є:

- дотримання суворої організації руху кожного документа для уникнення повернень, повторів або втрати;

- одноразове перебування документа в певному відділі або службі;
- швидкість і чіткість обробки інформації, що надійшла;
- оперативне узгодження документів до моменту його підписання керівником.

У графіку документообігу можна виокремити такі етапи обігу кожного документа:

- 1) складання згідно з вимогами, які висуваються до його оформлення;
- 2) перевірка за формою (перевіряються повнота й правильність оформлення, заповнення обов'язкових реквізитів) та змістом;
- 3) затвердження уповноваженими особами;
- 4) ознайомлення відповідальних виконавців;
- 5) передача документа (його копій) у відповідний відділ для своєчасного виконання (або надсилання адресату);
- 6) виконання вимог, що містяться в документі;
- 7) контроль за виконанням документа;
- 8) підбиття підсумків виконання документа й притягнення відповідальних за виконання осіб до відповідальності за допущені порушення;
- 9) здавання та оформлення документів до архіву на зберігання.

Документи оформлюють не тільки працівники бухгалтерської служби, а й інші працівники суб'єкта, котрі провадять господарські операції, а також ті, хто дає дозвіл на проведення таких операцій. Тому в установі необхідно чітко розмежувати відповідальність за оформлення і подання первинних документів до місць їх обробки та зберігання.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури установи і його облікового апарату. Графік документообігу може бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом, а також кожним виконавцем, із зазначенням їх взаємозв'язку й термінів виконання робіт. Він має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через яких проходить конкретний первинний документ, визначити мінімальний термін його перебу-

вання у підрозділах, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації.

На сьогодні є чинним Положення про документи і документообіг у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів СРСР від 29.07.1983 № 105 (далі – Положення № 105), яке застосовується відповідно до Постанови Верховної Ради України “Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР” від 12.09.1991 № 1545, згідно з яким акти законодавства СРСР з питань, які не врегульовані законодавством України, зберігають чинність до прийняття відповідних актів національного законодавства за умови, що вони не суперечать Конституції та законам України¹.

Пунктом 5.1 Положення передбачено, що з метою впорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом установи встановлюється графік документообігу, де вказуються дати створення або одержання від інших підприємств і установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

З огляду на викладене форма графіка документообігу затверджена у додатку до Положення № 105 може бути взята за основу для складання графіка суб'єктом державного сектору.

Кожен суб'єкт складає графік самостійно, зважаючи на особливості його діяльності. Графік встановлює розподіл облікових робіт між обліковими працівниками, сприяє раціональному використанню робочого часу та підвищенню продуктивності облікової праці, створює умови для ритмічної роботи і підвищує відповідальність кожного облікового працівника за якість і терміни виконання певних робіт. У графіку вказуються: календарний план роботи кожного облікового працівника, терміни й зміст облікових робіт кожного облікового осередку, терміни складання, розгляду та подання звітності.

¹ Лист Міністерства юстиції України від 10.04.2014 № 151-0-14/6.1. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/ministry-of-justice/4884-151.html>.

На першому етапі потрібно окреслити коло документів, які утворюються у процесі діяльності організації. Крім щоденних первинних документів за касою, МШП та кадрового обліку, до графіка доцільно включити документи за операціями, які проводяться нечасто (наприклад, представницькі заходи). У графіку треба описати також процес руху документів, що підтверджують певні факти господарської діяльності й мають бути відображені в обліку.

Працівники установи створюють і подають первинні документи за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцеві надається витяг із графіка. У ньому наводяться перелік документів, створення яких належить до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділи суб'єкта, до яких подаються документи. З метою забезпечення належного контролю та розмежування відповідальності у графіку можуть зазначитися прізвища конкретних посадових осіб, котрі складають документ або його обробляють. Визначення виконавців у процесі формування графіка документообігу не повинне виходити за рамки їх посадових інструкцій.

Координацію руху документів може здійснювати служба діловодства (якщо така є в установі) або інша служба, визначена розпорядчим документом.

Всі господарські операції, оформлені документами, після їх здійснення мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Для цього відомості, що містяться в окремих документах, накопичуються, групуються та реєструються за певною системою. Вчасно запроваджений графік документообігу забезпечує своєчасне отримання облікової інформації відповідними управлінськими структурами, надійний контроль за фінансово-господарською діяльністю, дає змогу користуватися документацією у будь-який час, гарантує цілісність зберігання документів протягом установлених законом термінів.

Документи та облікові реєстри, бухгалтерські баланси та звіти, складені на підставі використаних документів, до передачі їх до архіву мають зберігатися в бухгалтерії у спеціально відведених приміщеннях. Після здавання річного звіту така документація за актом передається на постійне зберігання до головного архіву підприємства. Відповідальність за стан зберігання та цілісність документації не-

суть особи, уповноважені головним бухгалтером чи особою (юридичною або фізичною), котра веде бухгалтерський облік.

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських балансів, звітів у архіві суб'єкта визначається згідно з Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів.

Бухгалтерська служба має право встановлювати обґрунтовані вимоги до порядку оформлення та подання до бухгалтерської служби структурними підрозділами бюджетної установи первинних документів для їх відображення в бухгалтерському обліку, а також здійснювати контроль за їх дотриманням¹.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, котрі склали та підписали ці документи.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівників, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряються наявність у документі обов'язкових реквізитів і відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників².

Таким чином, вказаними нормативно-правовими актами визначено обов'язок бухгалтера перевіряти відповідність первинних документів вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Отже, у наказі про організацію бухгалтерського обліку варто наголосити на відповідальності працівників установи за складання та підписання первинних документів.

¹ Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BE>.

² Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

Розділ 3

РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НП(С)БОДС

3.1. ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНИХ СЛУЖБ

Будь-який вид економічної діяльності розпорядників бюджетних коштів загалом та соціальних служб зокрема зумовлює здійснення певних витрат щодо надання соціальних послуг. Система соціальних послуг є новою, з огляду на це виникає багато питань, що стосуються як бюджетного фінансування так і ресурсного забезпечення їх надання загалом.

В умовах обмеженості бюджетного ресурсу на сучасному етапі соціального розвитку та зростаючої ролі держави в ньому постає питання щодо наявності в надавача соціальних послуг детальної, прозорої та достовірної інформації про витрачання бюджетних коштів. На сьогодні інформація, яка є базою для прийняття управлінських рішень і складання проектів бюджетів на наступні бюджетні періоди, може отримуватися, зокрема, за допомогою бухгалтерського обліку та звітності. Слід наголосити, що чільне місце у бюджетному менеджменті належить інформації щодо витрат.

З огляду на зазначене виникає потреба дослідити питання витрат у соціальних службах як об'єкта обліку.

Аналіз економічної літератури свідчить про те, що дослідженням терміна “об'єкт бухгалтерського обліку” присвячено праці провідних авторів і авторських колективів.

Так, Н. М. Малюга зазначає, що “об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первин-

них документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати”¹.

Відповідно до концепції збереження капіталу А. Г. Ловінська зазначає, що кругообіг капіталу формалізується в бухгалтерському обліку у вигляді доходів, витрат та фінансових результатів, і визначає їх як об’єкти бухгалтерського обліку. Визначення названих об’єктів саме як об’єктів обліку підтримують такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, Ю. Д. Чацкіс, О. М. Лисюк, Г. П. Михайлова, М. Г. Кірсанов.

Н. О. Гура у складі об’єктів бухгалтерського обліку визначає активи (господарські засоби), власний капітал, зобов’язання, господарські процеси, витрати, доходи.

В. М. Жук вважає, що “об’єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об’єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів”².

Зважаючи на те, що для виконання своїх функцій соціальні служби використовують відповідні ресурси, можна стверджувати, що витрати є об’єктами бухгалтерського обліку.

У сучасній вітчизняній економічній літературі науковці не досягли єдності щодо необхідності та слушності вживання термінів “витрати”, “затрати” та “видатки”. Проблема трактування цих термінів висвітлена в роботах небагатьох науковців. Сьогодні більшість науковців дає визначення тільки терміна “витрати” (табл. 3.1).

Перша група науковців (сьогодні найбільша) оперує тільки обліковим терміном “витрати”, визначаючи їх у межах балансу. Науковці А. Г. Загородній та Г. А. Вознюк дають визначення тільки терміну “витрати”, але у трьох аспектах: як зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі збільшення зобов’язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), як грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою, і як економічний показник роботи підприємства, що харак-

¹ *Малюга Н. М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.

² *Жук В. М.* Предмет та об’єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/51810/48051>.

Таблиця 3.1

Визначення термінів “витрати” і “заграти” в українській економічній літературі

Джерело	Терміни	
	“Витрати”	“Заграти”
<i>Круциова С. А.</i> Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія. Мелітополь: Таврійськ. Держ. агротехнол. ун-т, 2007. 297 с.	“Видатки і витрати бюджетних установ відображають, з одного боку, джерела їх забезпечення – загальний і спеціальний фонди, а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ”	У джерелі конкретного визначення немає
<i>Свірко С. В.</i> Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 244 с.	“...Витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання...” (с. 175)	“...Заграти – грошовий вираз використаних та фактично та умовно зменшених продуктивних сил для виробництва певного продукту...” (с. 175)
<i>Васютинська Л. А.</i> Система видатків бюджету в умовах розвитку програмно-цільового управління: монографія. Одеса: Арук-Південь, 2014. 192 с.	“Бюджетні видатки – це реальні витрати, які плануються (бюджетні асигнування), фактично здійснюються (касові видатки) та повністю обліковуються. Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що з матеріально-речової точки зору під видатками бюджету слід розуміти витрати, здійснювані органами влади згідно визначених функцій” (с. 9)	
<i>Хорунжак Н. М.</i> Облік в управлінні витратами бюджетних установ: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 238 с.	“Доцільним видається доповнення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” (в р. I. Загальні положення) таким означенням: витрати – це вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру” (с. 97)	

Складено авторами.

теризує суму витрат, здійснених у процесі господарської діяльності¹. Узагальнення в одному терміні багатьох підходів до визначення вносять істотну плутанину у використання термінів “витрати” та “затрати” як облікових категорій.

Інші науковці стверджують, що відмінностей у тлумаченні термінів “витрати” та “затрати” немає, і доводять, що ці терміни синонімічні (наприклад, А. М. Турило²). Такий підхід є доволі вузьким і не відповідає економічній сутності діяльності підприємства.

Разом з тим у Бюджетному кодексі України (БКУ) наведено значення вживання двох термінів “видатки бюджету” та “витрати бюджету”: “видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом...”³, а “витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів”⁴. Тобто вживання терміна “витрати” в контексті бюджетного законодавства значно ширше, ніж “видатки”. Узагальнена інформація щодо витрат державного сектору за положеннями БКУ наведена у додатку А.

У науковій літературі також існують різні тлумачення терміна “видатки”.

Так, В. Т. Александров наводить таке визначення: “Видатки – один з найважливіших показників фінансово–господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів”⁵.

О. О. Лондаренко зазначає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок кош-

¹ Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.

² Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття “витрати” і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 11. С. 85–88.

³ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

⁴ Там само.

⁵ Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі : інтегр. комплекс / В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук та ін. Київ : НВП “АВТ”, 2004. 593 с.

тів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті¹.

В. А. Пігош зауважує, що “видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом є сумами коштів, витраченими бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум, що є головним плановим та фінансовим документом і визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів”².

Н. М. Хорунжак характеризує витрати як вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного і соціально-культурного характеру³.

Науковцями, котрі досліджують економічну теорію, також розглядаються питання бюджетних видатків. Зокрема, А. А. Чухно констатує: “Бюджетна політика держави спрямована на формування ефективної структури бюджетних видатків, яка має реалізувати стратегічні пріоритети у розвитку економіки, суспільства, людини. Раціоналізація структури бюджетних видатків потребує їх класифікації по групах, порівняльного аналізу щодо їхнього впливу на розвиток суспільства, його економіки, соціального і культурного зростання”⁴.

Дослідження обліку витрат суб'єктами державного сектору в контексті запровадження в бухгалтерському обліку НП(С)БОДС 135 “Витрати” здійснювали А. Г. Ловінська та Є. В. Калюга. Автори вважають, що в державному секторі доцільно застосовувати такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з визначенням конкретного об'єкта:

- позамовний (окреме індивідуальне замовлення, конкретний контракт (проект) або партія продукції);
- попередільний (певна сукупність технологічних операцій);

¹ Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2008. № 9. С. 15–19.

² Пігош В. А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 278–287.

³ Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 238 с.

⁴ Чухно А. А. Економічна теорія : у 2 т. Київ : ДННУ АФУ, 2010.

– попроцесний (період технологічного процесу за відсутності незавершеного виробництва)¹.

Проте на сьогодні формування та облік витрат соціальних служб здійснюються за вимогами бюджетного законодавства відповідно до потреб управління.

Потреби управління у відповідній інформації реалізовано через відповідні форми звітності.

Установа, що надає соціальні послуги, може отримувати асигнування з різних місцевих бюджетів від декількох головних розпорядників коштів та за різними кодами ТКВКБМС. Тобто соціальні служби можуть отримувати асигнування із загального та спеціального фондів бюджетів, за різними програмами (функціями) за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Оскільки звітність про використання бюджетних коштів відповідно до законодавства подається за кожним бюджетом окремо (інформується орган управління за кожним бюджетом), виникає потреба узагальнювати інформацію на рахунках бухгалтерського обліку у форматі бюджету (кошторису). При цьому слід наголосити, що бюджетна звітність про виконання кошторисів бюджетних установ складається соціальними службами у форматі кошторису.

Вимоги щодо складання фінансової та бюджетної звітності бюджетними установами визначено Порядком складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.01.2012 № 44². Для формування звітності інформація про проведені видатки узагальнюється на рахунках бухгалтерського обліку окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Крім того, видатки цих фондів деталізуються за кодами економічної класифікації видатків (поточні та капітальні).

Про використання коштів місцевих бюджетів соціальні служби складають бюджетну звітність, яка, зокрема, включає: Звіт про над-

¹ Ловінська А. Г., Калюга Є. В. Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. *ScienceRise*. 2015. Т. 9, № 1 (14). С. 26.

² Про порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

ходження та використання коштів загального фонду (форма № 2м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3м). 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 № 228¹), відповідно наростаючим підсумком складається звітність за кодами бюджетної класифікації. Бюджетна звітність за формами 2 та 4 серед іншої містить інформацію про касові та фактичні видатки установи, проведені за рахунок відповідних бюджетних асигнувань.

З огляду на зазначене основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів відповідно до асигнувань, передбачених у кошторисі бюджетної установи на певну мету.

Наразі касові видатки бюджетних установ, які надають соціальні послуги, визнаються в момент руху грошових коштів, тобто за касовими потоками в момент списання коштів із реєстраційного (призначений для руху коштів загального фонду бюджету) та/або спеціального реєстраційного рахунків (спеціального фонду бюджету – бюджету розвитку та власних надходжень установи (якщо такі є, відповідно до вимог ст. 13 БКУ) установи. Такі рахунки відкриваються в органах Державної казначейської служби України.

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 витрат у межах бюджетних асигнувань, передбачених у кошторисі на конкретну мету. До фактичних видатків у бюджетній установі належать суми нарахованої заробітної плати, нарахувань єдиного соціального внеску на суму оплати праці, суми нарахованої

¹ Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

плати за виконані роботи, надані комунальні послуги та енергоносії тощо.

Контрольна функція бухгалтерського обліку дає змогу контролювати процес виконання кошторису бюджетної установи й відповідність фактичних витрат встановленим нормам. Аналітичний облік фактичних видатків ведеться в розрізі кодів економічної класифікації.

Наразі такий розподіл видатків як об'єктів обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату, а облік фактичних видатків дає змогу контролювати як фактичне виконання кошторису установ загалом, так і дотримання встановлених норм за окремими статтями й структурними підрозділами.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі. У сучасних умовах фактичні видатки часто перевищують касові, оскільки фінансування бюджетної установи згідно з планом асигнувань відбувається з певною затримкою в часі.

Касові та фактичні видатки пов'язані між собою. З огляду на це розподіл і одночасний взаємозв'язок дають змогу, за результатами їхнього аналізу, одержувати повну інформацію про використання бюджетних коштів.

Порядок обліку видатків регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611¹. При цьому окремого рахунка для узагальнення та накопичення інформації про касові видатки бюджетної установи у Плані рахунків немає.

Облік фактичних видатків ведеться на активних затратних рахунках 80 "Видатки із загального фонду" та 81 "Видатки спеціального фонду" у розрізі відповідних субрахунків. За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних видатків, проведених протягом року, за кредитом – наприкінці бюджетного періоду суми фактичних видатків списуються на результат виконання кошторису.

¹ План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

Аналітичний облік касових і фактичних видатків бюджетних установ ведеться в картках, типові форми яких затверджені наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 № 100. Картки відкриваються в розрізі фондів бюджету, виду коштів, виконуваних програм (функцій), а інформація накопичується за кодами економічної класифікації видатків.

Слід зазначити, що соціальні служби в бухгалтерському обліку не накопичують інформацію про вартість соціальних послуг, які надаються відповідно до законодавства на безоплатній основі.

Зростає інтерес учених до теоретичних і практичних проблем використання видатків. 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.

Для бюджетних установ характерним є надання державних послуг соціального спрямування на безоплатній основі. Фінансовим результатом для них є виконання покладених державних повноважень. Саме тому наприкінці року установи розраховують результат виконання кошторису окремо за загальним і спеціальним фондом, шляхом відповідного списання всіх доходів і видатків. Визначені залишки на відповідних рахунках і будуть кінцевим показником діяльності.

Проте в міжнародній практиці застосовують у такому разі поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають у результаті звичайної діяльності. При цьому показник, що одержують, коригують на фінансовий результат від надзвичайних подій, визначаючи чистий надлишок або дефіцит.

Відповідно до плану заходів до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки запровадження НП(С)БОДС відбувається у два етапи¹. З 1 січня 2015 р. – дев'ять стандартів запроваджено на основі чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ². З 1 січня 2016 р. – десять

¹ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. *Офіційний вісник України*. 2007. № 4. Ст. 152.

² План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

стандартів, застосування яких можливе лише за умов уведення в дію Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі¹. Зазначений план рахунків відповідає новій ідеології обліку державного сектору, яка ґрунтується на методологічних засадах обліку підприємницької діяльності та будується на МСБОДС. Найскладнішим є запровадження НП(С)БОДС 135 “Витрати”, оскільки цей стандарт суттєво змінює практику обліку: підходи до класифікації (групування) витрат, їх визнання, будову синтетичного та аналітичного обліку. Саме з цієї причини в цій роботі велику увагу приділено дослідженню методологічного забезпечення його запровадження.

3.2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ

Сфера нематеріального виробництва, покликана сприяти формуванню та підтримці здібностей людини до праці, розвитку фізичних і духовних здібностей особистості, посідає чільне місце в системі суспільного виробництва. Це пояснюється не лише цільовими функціями, а й характером діяльності суб’єкта нематеріального виробництва, специфікою її результату, а також системою відносин, що складаються стосовно результату – послуги (корисного ефекту праці суб’єкта).

В економічній літературі подаються різні визначення продукту праці установ бюджетної сфери. Так, із погляду категорії споживчої вартості, послуга – це особлива споживна вартість, корисна як конкретна діяльність, покликана задовольнити суспільні та особисті соціально-культурні побутові потреби. Розглядаючи послугу (створювану в названій сфері) у контексті результату живої праці, її можна визначити як корисний ефект праці суб’єкта сфери нематеріального виробництва. Очевидно, що під послугою бюджетних установ слід розуміти діяльність, спрямовану на задоволення потреб у соціально-культурних благах (у сфері охорони здоров’я, освіти, фізкультури й спорту, соціального забезпечення, культури, мистецтва) та інших

¹ План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

суспільних благ, що конституційно гарантовані державою її громадянам.

Визнання суспільством корисності послуги стало можливим лише на певних етапах розвитку суспільного поділу праці та продуктивних сил.

Саме спрямованість невиробничої діяльності на задоволення духовних, соціальних, побутових, тобто непервинних, потреб людини, колективу, суспільства, сприяла її залученню до суспільного поділу праці. Водночас невзаємозамінюваність послуг зумовлює закономірний зв'язок потреби в конкретній послугі й відносин, що виникають із їх приводу. Особливістю цих відносин є й те, що показник ефективності праці в невиробничій сфері слід розглядати в економічному та соціальному аспектах, причому другий здебільшого має пріоритетне значення. Якщо розглядати рух продукту матеріального виробництва й систему відносин, що виникають при цьому, то виробництво завжди переує розподілу, обміну, споживанню; у такому самому порядку складаються відносини фаз відтворення. У процесі нематеріального виробництва відносини виникають або в момент надання–споживання послуг (збіг двох фаз руху та реалізації послуги), або з приводу конкретного виду діяльності, що матеріалізується, а потім споживається. В останньому випадку обов'язковість споживання забезпечується наявністю раніше сформованої потреби. Така специфіка відносин зазначеної сфери, а саме необхідність попереднього індивідуального чи суспільного попиту на певні види діяльності, є наслідком того, що послуги цих галузей неможливо робити “про запас”, неможливо споживати в більшій, ніж потрібно, кількості, неможливо транспортувати, оскільки транспортування послуги ймовірно лише як зміна місцезнаходження виконавця.

Протягом досить тривалого періоду потреби у визначенні вартості послуг взагалі не було. Бюджетні установи, отримуючи фінансування з бюджету, витрачали кошти відповідно до затвердженого кошторису на виконання відповідного виду діяльності.

Загальновідомо, що коли розподіл бюджету відбувається лише на основі функціональної та економічної класифікацій витрат, то бюджет має вигляд форм, заповнених даними щодо основних категорій видатків, але не містить жодної інформації про мету їхнього здійснення та потенційний ефект. Тобто така методологія не встановлює чіткого зв'язку між ресурсами, які були витрачені, та результатами,

які отримала громадськість. Більше того, такий розподіл не дає змоги ні законодавчій, ні виконавчій гілці влади визначити ефективність і результативність профінансованих послуг.

У цьому випадку головною метою фінансування стає утримання мережі установ, що історично склалася. Водночас питання про кількість і якість наданих послуг, зміну надавача таких послуг навіть не може бути поставлене.

Як наслідок, під час бюджетної кризи пропорційно скорочується фінансування всіх установ та організацій.

З огляду на викладене, дуже актуальним є досягнення конкретного, як правило довгострокового, результату, який максимально відповідає потребам суспільства. Отже, фінансові результати необхідно буде оцінити в контексті результатів постачання послуг. Це стає можливим при застосуванні методу бюджетування, орієнтованого на соціально значущий результат.

В Україні метод бюджетування, орієнтований на результат, називають програмно-цільовим методом (ПЦМ).

Цінність ПЦМ полягає в тому, що він є інструментом для раціонального розподілу бюджетних коштів за різними пріоритетними напрямками й допомагає чітко встановити пріоритети в межах чинних фіскальних обмежень, а також отримати зворотну інформацію про рівень задоволення послугами, наданими за рахунок бюджетних коштів.

Саме ПЦМ забезпечує взаємозв'язок між ресурсами та результатами.

При цьому зв'язок цей безпосередній і зворотний. Тобто від виділеного ресурсу безпосередньо залежить результат надання послуг, а від отриманого результату – ресурс, який буде спрямовано на цю мету в наступному бюджетному періоді.

При застосуванні ПЦМ недосягнення запланованого результату не зумовлює збільшення ресурсу. Досить часто відбувається навпаки: якщо результат не досягнуто, програма може бути скорочена або взагалі припинена. Водночас за умови ефективного використання бюджетного ресурсу програма розширюється і, відповідно, ресурси збільшуються.

Головною рисою ПЦМ є те, що бюджетний процес за ПЦМ за суттю є циклом, який починається та закінчується з визначення пе-

реліку соціальних та економічних проблем і охоплює поетапно за-
провадження всіх заходів, необхідних для їх розв'язання.

Зокрема, місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого са-
моврядування шляхом збирання, узагальнення та аналізу інформації
про становище й життєві обставини особи або соціальної групи, оці-
нювання впливу послуг на процес подолання складних життєвих об-
ставин визначають потреби в соціальних послугах, їхніх видах і об-
сягах. Складається соціальне замовлення.

Відповідно до норми, визначеної п. 3 ч. 1 ст. 91 БКУ, видатки на
соціальний захист та соціальне забезпечення можуть здійснюватися
з усіх місцевих бюджетів. Порядок складання проектів місцевих бю-
джетів визначено ст. 75 БКУ. З метою отримання бюджетних призна-
чень на надання соціальних послуг соціальними службами останні
складають розрахунки та подають їх головному розпоряднику бю-
джетних коштів, котрий, у свою чергу, складає бюджетний запит та
подає місцевому фінансовому органу.

Відповідно до ст. 2 БКУ, “запит – це документ, підготовлений го-
ловним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з
відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, не-
обхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди”¹.

У підготовленому запиті має міститися інформація стосовно
проекту граничного обсягу видатків / надання кредитів головного
розпорядника коштів бюджету на наступний бюджетний період (рік)
у цілому за бюджетною програмою та за функціонально й еконо-
мічною класифікаціями показників мережі, штатів і контингентів,
що обслуговуються бюджетною установою.

Крім того, відображаються результати фінансово-господарської
діяльності попереднього року, що передує плановому, та на серед-
ньострокову перспективу, а також наводяться детальні розрахунки
й обґрунтування до них щодо потреби у бюджетних асигнуваннях на
наступний рік.

З метою підготовки бюджетних запитів для фінансування на-
дання соціальних послуг у плановому бюджетному році замовники
послуг обчислюють у межах адміністративно-територіальної оди-
ниці вартість соціальних послуг за рахунок коштів відповідного
бюджету.

¹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

Соціальні служби визначають вартість соціальних послуг, виходячи із загальної суми здійснених на їх надання витрат та кількості послуг. Тобто визначається середня вартість без урахування калькулювання відповідних затрат. Базою для розрахунків є інформація бюджетної звітності за формами 2 та 4 про використання коштів місцевих бюджетів за відповідною функцією (КТКВК 091101 “Утримання центрів”).

Після прийняття місцевих бюджетів соціальні служби складають і затверджують кошторис за кожною виконуваною функцією. У кошторисі бюджетні асигнування передбачені за такими КЕКВ: заробітна плата, нарахування на оплату праці, використання товарів і послуг, оплата послуг (окрім комунальних), оплата комунальних послуг та енергоносіїв.

Запровадження ПЦМ у бюджетний процес розпочалося з прийняттям Бюджетного кодексу України в червні 2001 р. З 2002 р. Державний бюджет України формується за бюджетними програмами, а практика застосування ПЦМ поширилась також на рівень місцевих бюджетів.

Як відомо, в Україні у 2010–2014 рр. діяв експеримент із запровадження ПЦМ. До участі в ньому поступово залучалися різні рівні місцевих бюджетів, і у 2014 р. практично всі місцеві бюджети (крім бюджетів сіл, селищ та міст районного підпорядкування) планувалися та виконувалися у традиційному форматі й одночасно формували всі документи згідно з ПЦМ.

Досвід роботи місцевих бюджетів в умовах експерименту показує, що при плануванні бюджету за ПЦМ на відміну від постатейного принципу:

- змінюються акценти з планування та контролю за видами й обсягами видатків на планування соціально-економічних результатів від витрачання бюджетних коштів;
- розподіл бюджетних ресурсів ґрунтується не лише на наявності коштів, а й на показниках соціально-економічної ефективності;
- посилюється відповідальність розпорядників бюджетних коштів за кількість та якість наданих населенню послуг (товарів, робіт).

Згідно з частиною першою ст. 20 БКУ ПЦМ бюджетування застосовується на рівні місцевих бюджетів за рішенням відповідної місце-

вої ради. Водночас у Законі України “Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин” від 28.12.2014 № 79¹ визначено таку норму: “Установити, що програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів, які мають взаємовідносини з державним бюджетом, застосовується, починаючи із складання проектів місцевих бюджетів на 2017 рік”.

Тобто у 2015–2016 рр. кожний місцевий бюджет мав право самостійно приймати рішення про застосування ПЦМ як основного методу бюджетування. При цьому в 2016 р. бюджетні запити на 2017 р. і, відповідно, місцеві бюджети мають формуватися, а з 1 січня 2017 р. – виконуватися, лише за ПЦМ.

Наразі йдеться про те, що виконання місцевих бюджетів (ведення бухгалтерського обліку, складання бюджетної звітності) здійснювалося за КТКВК та КЕКВ.

Кожен новий цикл бюджетування за ПЦМ починається з оцінювання ефективності бюджетної програми після завершення її реалізації, тобто визначається ступінь досягнення мети програми.

Для оцінювання ефективності програми важливо правильно запланувати систему показників її виконання, котрі повинні відповідати меті та завданням. Тому сама програма має спрямовуватися на досягнення конкретної цілі, щоб кількість завдань і показників не була надто великою.

Ще однією рисою ПЦМ є орієнтованість на надання якнайбільшого обсягу послуг на одиницю витрачених грошових ресурсів. Згідно з методологією ПЦМ, бюджет демонструє стандарт послуги, визначає обсяг робіт, які необхідно виконати, та кошти, потрібні для забезпечення виконання певної послуги.

Програмне бюджетування концентрується на виконанні програм.

На відміну від традиційного бюджету, який приділяє увагу лише контролю цільового використання коштів, програмне бюджетування забезпечує функцію контролю, котра базується на результатах програми. Правильним є твердження, що в умовах ПЦМ виконавець отримує бюджетні кошти для надання послуг у межах чітко встановлених параметрів цих послуг (кількість, періодичність, якісні показники).

¹ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : закон України від 28.12.2014 № 79. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/79-19>.

Процес розроблення та реалізації бюджетних програм можна поділити на чотири етапи: планування, погодження, виконання та аналіз виконання програм. У свою чергу, аналіз виконання програм складається з моніторингу та оцінювання.

Бюджетні програми затверджуються щороку виключно в межах наявних бюджетних ресурсів із метою досягнення конкретного результату при витрачанні цих ресурсів.

Застосування результативних показників програм дає змогу продемонструвати результативність використання бюджетних коштів, тобто співвідношення досягнутих результатів і витрачених коштів, оцінити тривалість виконання програми, її необхідність та відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання, аналізувати їх. Застосування результативних показників є основою для якісного та кількісного аналізу стану виконання програми в контексті фінансового забезпечення та в частині досягнення соціального ефекту.

Різні результативні показники повинні розглядатись не як такі, що суперечать один одному, а як такі, котрі доповнюють один одного.

При формуванні бюджетних програм слід пам'ятати про принцип необхідності й достатності щодо переліку результативних показників. Їх не повинно бути забагато, не слід переобтяжувати ними програмно-цільовий бюджет. Водночас це мають бути найхарактерніші, найбільш ілюстративні показники, котрі дають чітке уявлення про призначення бюджетної програми в загальноміській інфраструктурі та результати, яких планується досягти в ході її реалізації.

Порівнюючи дані про виконання показників якості та ефективності з даними за минулі періоди, можна чітко побачити тенденції розвитку й відхилення від планових показників. Використання такого інструменту оцінювання програм сприяє відходу від практики фінансування за принципом утримання бюджетних установ, надає поштовх до аналізу структури та обсягів бюджетних витрат і сприяє запровадженню принципу фінансування згідно зі стратегічним планом та пріоритетними напрямками.

Відповідно до вимог БКУ, формування, реалізація, моніторинг та оцінювання бюджетних програм представлені сукупністю дій учасників бюджетного процесу відповідно до їхніх повноважень і потребують затвердження на державному рівні реєстрів документального оформлення.

Основним документом, що використовується розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів на стадії виконання та моніторингу бюджетних програм, є паспорт бюджетної програми й звіт про його виконання.

Паспорт бюджетної програми документально фіксує опції мети, завдання, результативних показників бюджетної програми, її склад, відповідальних виконавців, підстави для виконання (нормативно-правову та інструктивну бази) й обсяги бюджетних призначень, встановлені рішеннями про місцевий бюджет на відповідний бюджетний період, на підставі яких здійснюються контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання програми.

Паспорти бюджетних програм складають усі без винятку головні розпорядники коштів місцевих бюджетів щорічно окремо за кожною програмою. Відправною точкою для складання паспортів є затверджене сесією місцевої ради рішення про бюджет, таким чином, паспорт – ключовий документ, який діє на стадії виконання місцевих бюджетів.

Оскільки інформація, наведена в паспорті, базується на інформації рішення про місцевий бюджет, яке може зазнавати змін у процесі виконання, паспорт також може зазнавати відповідних змін, що вносяться протягом бюджетного періоду. Зміни до паспорта вносяться шляхом затвердження його в новій редакції.

Як і сам паспорт, звіт про його виконання має формалізований характер – форма звіту затверджена наказом Міністерства фінансів України.

Паспорт бюджетної програми – це основний документ, що застосовується для цілей контролю бюджетної програми на стадії її виконання. Інформація, наведена в паспорті, повинна відповідати рішенням сесії про місцевий бюджет. Звіт про виконання паспорта є джерелом моніторингу та контролю за ходом виконання програми.

Наказом Міністерства фінансів України від 02.12.2014 № 1195¹ затверджено нову типову програмну класифікацію видатків для міс-

¹ Про затвердження Структури кодування програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не

цевих бюджетів усіх рівнів та нову структуру кодування програмної класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів. У ч. 2 ст. 10 БКУ регламентовано, що програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується Міністерством фінансів України. До застосування ПЦМ у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів, яка також затверджується Міністерством.

З наукової точки зору паспорт бюджетної програми можна визначити як систематизований за певною формою перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети й завдань, виконання яких пропонують і здійснюють розпорядники бюджетних коштів відповідно до покладених на них функцій. Цей документ використовується при формуванні бюджету за ПЦМ.

Зокрема, паспорт бюджетної програми за КПКВКМБ 9413131 “Центри соціальних служб для сім’ї, дітей та молоді” містить інформацію про:

- 1) найменування головного розпорядника, відповідального виконавця, бюджетної програми; мету бюджетної програми;
- 2) обсяги фінансування програми, у тому числі із загального й спеціального фондів;
- 3) законодавчі підстави для виконання програми та її мету;
- 4) напрями діяльності за програмою;
- 5) видатки та їх розподіл за територіями;
- 6) перелік державних/регіональних цільових програм, що виконуються у складі програми;
- 7) результативні показники програми в розрізі підпрограм та завдань: показники затрат, продукту, ефективності та якості.

Звіт про виконання паспорта є джерелом моніторингу й контролю за ходом виконання бюджетної програми.

Управління видатками бюджету є важливою частиною бюджетної політики і великою мірою визначається станом бюджетного процесу, порядком планування, затвердження та виконання бюджету в частині видатків, а також контролем за його виконанням. Таким чином, удо-

сконалення практики бюджетування слід розглядати як важливий інструмент підвищення ефективності бюджетних видатків.

У зв'язку із запровадженням у бюджетному процесі ПЦМ накопичувати інформацію в системі бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору в цілому та соціальних установ зокрема слід дещо в іншому розрізі, що дасть змогу скласти бюджетні запити, паспорти бюджетних програм і звіти про їх виконання на прозорій, більш якійсній та ґрунтовній основі. З огляду на це постала потреба в постановці й розв'язанні нових методологічних завдань через необхідність адаптації категорії витрат, затрат, калькулювання собівартості та похідних від них у межах системи бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Постановка питання про організацію обліку витрат у цих установах не означає, що в їхніх облікових системах не передбачено функцій збирання, обробки, узагальнення та накопичення інформації щодо витрат бюджетних установ, оскільки модель обліку видатків була оптимальною для відображення історико-економічних факторів на яких вона будувалася:

По-перше, результатом діяльності зазначених установ є послуга, котру не вважали продуктом виробництва. Попри те, що на її отримання кожен конкретний споживач витрачав значні кошти (бюджетні асигнування), послуга традиційно мала статус безплатної. Такий варіант концепції послуг автоматично виключав необхідність визначення їхньої собівартості.

По-друге, невизнання послуги продуктом виробництва підтверджує гіпотезу відсутності процесу самого виробництва взагалі.

По-третє, єдиним платником щодо спожитих послуг офіційно була держава. І хоча фактично непрямо, через систему податків, бюджетні установи фінансував кожний працездатний член суспільства, офіційно лише держава мала статус структури, що оплачує вартість усіх соціальних послуг. Але головним чинником є те, що держава як єдиний суб'єкт володіння власністю бюджетних установ не мала потреби в інформації про собівартість послуг кожної окремої установи. Процес управління й господарською, і фінансовою діяльністю цих установ значно спрощувався за умов функціонування системи обліку видатків.

Загальний характер категорії видатків не дає змоги адресно порівнювати спожиті продуктивні сили у процесі надання конкретної соціальної послуги відповідному споживачеві. Тобто в соціальних

служб постає потреба визначити собівартість послуг, що ними надаються відповідно до законодавства.

Під собівартістю послуг слід розуміти суму витрат соціальних служб, безпосередньо пов'язаних із наданням соціальних послуг. Собівартість є основою ціноутворення в цілому та соціальних послуг зокрема. Розрахунок собівартості соціальної послуги являє собою калькуляцію. Вірогідність калькуляції в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об'єктів обліку затрат і калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат.

Складність визначення калькуляційних статей щодо процесу надання послуг бюджетними установами полягає в багатопрофільному характері діяльності зазначених суб'єктів господарювання. Однак цю проблему можна розв'язати на рівні галузевих міністерств, із залученням до методичних робіт і розробок фахівців-практиків. Значно вагомішим є питання розроблення схеми включення калькуляційних статей у коди економічної класифікації видатків, які є основним показником, що регулює й забезпечує планування та використання коштів і загального, і спеціального фондів бюджетних установ.

Об'єктом обліку витрат виступають **види однорідних послуг**. Під об'єктом калькулювання слід розуміти окремий вид соціальної послуги, що надається відповідно до законодавства.

З об'єктами калькулювання тісно пов'язане поняття калькуляційної одиниці, яка є вимірником продукту, прийнятим для розрахунку собівартості відповідного об'єкта калькуляції.

Для визначення собівартості використовується відповідний метод калькулювання послуг, тобто сукупність способів відображення, групування й узагальнення даних про затрати на надання послуг у системі бухгалтерського обліку, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукту.

З огляду на те, що соціальні служби не займалися питанням калькулювання послуг, розглянемо відомі в національній практиці методи калькулювання.

Основними методами калькулювання є позамовний та попроцесний методи обліку витрат і калькулювання. Сутність першого полягає у веденні обліку витрат за кожним замовленням чи партією продукції, а не за окремими підрозділами та звітними періодами. Попроцесний метод визначає процедуру, за якою всі витрати збираються за окремими підрозділами та процесами. Формування цих ме-

тодів зумовлене двома формами виробництва – гетерогенною, що пов’язана з механічним поєднанням самостійних окремих продуктів у готовий продукт, і органічною, за якої готовий продукт отримується внаслідок ряду послідовних пов’язаних між собою процесів.

Зауважимо, що мета названих методів одна – отримати інформацію про собівартість одиниці продукції для ціноутворення, проконтролювати витрати й визначити прибуток. Однак ця мета досягається різними способами, і це зумовлюється передусім особливостями методів (табл. 3.2).

Досить відомим на практиці є нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, який характеризується тим, що за кожним виробом на підставі чинних норм і кошторисів видатків складається попередня калькуляція нормативної собівартості. Облік за цим методом побудований згідно з принципом норм і відхилень, а саме: усі витрати поділяються на нормативні та за відхиленнями. Дані про відхилення дають змогу керівникам усіх рівнів приймати рішення щодо коливань фактичної собівартості навколо нормативної, а бухгалтерії калькулювати продукт виробництва додаванням до нормативної собівартості відповідної суми відхилень за кожною статтею.

Таблиця 3.2

Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів калькулювання

Позамовний метод калькулювання	Попроцесний метод калькулювання
1. Концентрація даних про здійснені витрати й віднесення їх на окремі види робіт чи серії готової продукції	1. Групування виробничих витрат за окремими підрозділами чи виробничими ділянками безвідносно до окремих замовлень
2. Визначення витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжок часу	2. Списання витрат за календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремого замовлення
3. Ведення тільки одного рахунку “Незавершене виробництво” щодо всіх замовлень	3. Відкриття кількох рахунків до рахунку “Незавершене виробництво” для кожного підрозділу чи виробничої ланки
4. Застосування здебільшого в індивідуальному виробництві (зокрема з метою визначення вартості медичних послуг)	4. Використання переважно в масовому виробництві (наприклад, під час встановлення собівартості освітніх послуг)

Складено авторами.

Порівняно новим для вітчизняної практики є метод “директ-костинг”, сутність якого полягає в акумулюванні щодо собівартості обсягу прямих витрат і віднесенні накладних витрат безпосередньо на рахунок реалізації. Обчислюючи собівартість із метою визначення ціни продажу та прогнозування подальшого виробництва певного продукту, накладні витрати додають до скороченої собівартості в межах чинного ліміту за встановленими нормами.

Перераховані методи є загальними в сьогоденній практиці системи бухгалтерського обліку й використовуються під час визначення собівартості як продукції, так і робіт та послуг. Проте, на відміну від матеріального виробництва, щодо якого питання обліку витрат та калькулювання розроблено досить докладно й обґрунтовано як теоретично, так і практично, методологія обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ перебуває на первинній стадії розвитку.

Крім того є потреба в узгодженні калькуляційних статей з кодами економічної класифікації видатків, які є основним показником, що регулює й забезпечує планування та використання коштів і загального, і спеціального фондів бюджетних установ.

Підсумовуючи, слід зазначити, що проведення реформ у системі державних фінансів, зокрема запровадження ПЦМ у бюджетному процесі, вимагає перебудови не тільки планування і менеджменту, а й бухгалтерського обліку та звітності. На користь цього свідчить те, що групування витрат щодо собівартості послуг, а відтак і результативних показників бюджетної програми (показники затрат та продукту) може здійснюватися за вимогами НП(С)БОДС № 135 “Витрати”. Цим питанням і присвячено наші наступні дослідження.

3.3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НП(С)БОДС 135 “ВИТРАТИ”

Запровадження НП(С)БОДС суттєво розширює понятійний апарат бухгалтерського обліку витрат установ, що надають соціальні послуги. Зокрема це стосується термінів “витрати”, “елемент витрат”, “об’єкт витрат”, “фінансові витрати” та ін., значення вживання яких узагальнено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Значення вживання окремих термінів за НП(С)БОДС

№ з/п	Термін	Значення уживання	НП(С)БОДС, що унормовує значення терміну
1	Елемент витрат	“...сукупність економічно однорідних витрат”	НП(С)БОДС 135 “Витрати”
2	Витрати	“... зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу, за рахунок його вилучення або розподілення власником)”	НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”
3	Власний капітал	“...частина в активах суб’єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов’язань”	НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”
4	Запозичення	“...позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов’язань, на які нараховуються відсотки”	НП(С)БОДС 135 “Витрати”
5	Звичайна діяльність	“...будь-яка діяльність суб’єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують, або виникають унаслідок її провадження”	НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”
6	Об’єкт витрат	“...продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб’єкта державного сектору, які потребують визначення пов’язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат”	НП(С)БОДС 135 “Витрати”
7	Фінансові витрати	“...витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов’язані із запозиченням коштів, понесені суб’єктом державного сектору”	НП(С)БОДС 135 “Витрати”

Складено за: 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>; Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

Відповідно до вимог НП(С)БОДС 135 у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору витрати класифіковано за такими групами:

- витрати за обмінними операціями;
- витрати за необмінними операціями.

З огляду на зазначене соціальні служби мають групувати у бухгалтерському обліку витрати окремо за обмінними та необмінними операціями в розрізі елементів.

Для визначення витрат за обмінними операціями необхідно насамперед дослідити вид діяльності, що провадить суб'єкт державного сектору. Засади надання соціальних послуг визначено Законом України “Про соціальні послуги” від 19.06.2003 № 966-IV (далі – Закон № 966). Так, у Законі № 966 розкрито сутність основних понять, які характеризують вид діяльності, зокрема таких: соціальні послуги, складні життєві обставини, соціальний працівник, соціальне обслуговування, соціальні служби, суб'єкти, що надають соціальні послуги, соціальний робітник, соціальна група, державний стандарт соціальної послуги, показники якості соціальних послуг, соціальне замовлення (Додаток Б)¹.

Основними формами надання соціальних послуг є матеріальна допомога та соціальне обслуговування. Матеріальна допомога надається особам, котрі перебувають у складній життєвій ситуації, у вигляді грошової або натуральної допомоги: продуктів харчування, засобів санітарії і особистої гігієни, засобів догляду за дітьми, одягу, взуття та інших предметів першої необхідності, палива, а також технічних і допоміжних засобів реабілітації.

Соціальне обслуговування здійснюється: за місцем проживання особи (вдома); у стаціонарних інтернатних установах та закладах; у реабілітаційних установах і закладах; в установах та закладах денного перебування; в установах і закладах тимчасового або постійного перебування; у територіальних центрах надання соціальних послуг; в інших закладах соціальної підтримки (догляду).

Тож витрати за обмінними операціями соціальних служб є витратами на соціальне обслуговування. Вони містять за елементами такі складові:

- оплата праці (заробітна плата всіх працівників установи);

¹ Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.

- відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок, що сплачується відповідно до законодавства);
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: проценти за користування кредитами тощо). Слід звернути увагу, що наразі ст. 16 БКУ забороняє бюджетній установі брати запозичення у будь-якій формі, якщо це не визначено у щорічному законі Про Державний бюджет або рішенням відповідної ради про місцевий бюджет;
- інші витрати за обмінними операціями (курскові різниці (за умови проведення операцій у іноземній валюті), витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за необмінними операціями соціальних служб включають такі елементи витрат:

- трансферти (субсидії, соціальні виплати, у тому числі матеріальна допомога, та ін.);
- інші витрати (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають соціальні установи суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість тощо).

Стандартом (розділ III “Визнання та оцінка витрат”) також встановлено певні умови, за настанням яких визнаються у бухгалтерському обліку витрати. Найголовнішою є те, що оцінка витрат може бути достовірно визначена (у разі вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу).

Щодо визнання у бухгалтерському обліку витрат, то варто наголосити на тому, що встановлено вимоги, за якими витрати визнаються витратами:

- певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;
- того звітного періоду, в якому вони були здійснені, одночасно зі 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).

Не визнаються витратами: попередня оплата запасів, робіт, послуг; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БОДС.

Стандартом встановлено також чіткі вимоги до **порядку визнання витрат за обмінними операціями**. За різними групами витрат встановлено не однакову тривалість періоду, а саме:

- **витрати, пов'язані з виконанням своїх повноважень**, визначених законодавством, або передачею активу, послуг 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 зі зменшенням активу або збільшенням зобов'язання;
- **витрати, пов'язані з наданням послуг** із метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, **визнаються** одночасно з отриманням доходу або відповідно до 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 звітного 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 у такому порядку:

- одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних із використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
- сума списаної за законодавством дебіторської заборгованості у відповідному звітному періоді визнається витратами цього періоду.

Найбільшу складність для запровадження становитиме, на нашу думку, розділ IV “Собівартість продукції та послуг”. Це зумовлено тим, що до запровадження НП(С)БОДС 135 витрати бюджетних установ обліковуються у поелементному розрізі відповідно до кошторису. За вимогами НП(С)БОДС 135 собівартість наданої соціальної послуги складатиметься з:

- виробничої собівартості послуги, яку було надано протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість розраховуватиметься за статтями калькуляції та включатиме: прямі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом. До прямих належать витрати, пов’язані з виробництвом окремого виду продукції, у випадку соціальної установи – соціальної послуги (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Непрямі витрати – витрати, котрі не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом. Непрямими є витрати, що пов’язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі) або, як у випадку соціальної установи, наданням декількох соціальних послуг, та включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що містять кілька елементів), які відрізняються за їхньою функціональною роллю у виробничому процесі.

Для розподілу непрямих витрат застосовуються різні критерії. Найчастіше як критерій для розподілу заробітної плати адміністративно-господарського персоналу застосовується фонд оплати праці персоналу, зайнятого у безпосередньому наданні таких послуг; витрат на комунальні послуги та утримання приміщень, водопостачання та водовідведення – площа зайнятих приміщень тощо. Розрахункові коефіцієнти непрямих витрат являють собою співвідношення непрямих і прямих витрат.

Пропонуємо витрати на надання платних соціальних послуг класифікувати за ознаками, наведеними в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Класифікація витрат на надання платних соціальних послуг

Ознаки	Класифікаційні групи витрат
За місцем виникнення витрат	Витрати структурних підрозділів (основних і загальновиробничих)
За видами витрат	Витрати за економічними елементами (економічно однорідні види витрат). Витрати за кодами економічної класифікації витратків (калькуляція)
За способами перенесення	Витрати прями й непрямі
За ступенем впливу	Витрати умовно-змінні, умовно-постійні

Складено авторами.

До складу прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата та інші виплати соціальним працівникам, зайнятим у наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат – виду послуг.

До загальновиробничих витрат включають: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи апарату соціальної служби; витрати на оплату службових відряджень працівників; амортизація основних засобів, амортизація нематеріальних активів; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів; витрати на вдосконалення організації послуг (оплата праці й відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації надання послуг, поліпшенням якості соціальних послуг; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водopостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

Загальновиробничі витрати поділяють на постійні й змінні. До змінних належать витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Ці витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид соціальних послуг) із використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо).

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до собівартості наданих послуг у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їхньої фактичної величини.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості соціальних послуг має встановлюватися соціальними службами за погодженням із Міністерством соціальної політики України або іншими центральними органами виконавчої влади (головним розпорядником бюджетних коштів) у межах компетенції відповідно до їхніх галузевих особливостей.

Згідно із Законом № 966 послуги можуть поділятися на соціально-побутові, психологічні, соціально-педагогічні, соціально-медичні, соціально-економічні, юридичні, послуги з працевлаштування, інформаційні, інші соціальні (Додаток В)¹. Тож об'єктами калькулювання є послуги саме в такому розрізі. Визначення соціальних послуг як комплексу заходів свідчить про необхідність залучення до їх виконання фахівців різних професій та рівня кваліфікації, що впливає на організацію нормування, планування й обліку витрат. Отже, щодо методів обліку витрат та калькулювання собівартості можна зазначити, що для комплексних соціальних послуг варто рекомендувати позамовний метод.

Умовам застосування позамовного методу притаманний індивідуальний характер і тривалий час надання послуги.

На виконання положень Закону № 966 постановою Кабінету Міністрів України "Про порядок надання платних соціальних послуг та затвердження їх переліку" від 14.01.2004 № 12 було затверджено перелік платних соціальних послуг (Додаток Г)². Із метою надання ме-

¹ Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.

² Про порядок надання платних соціальних послуг та затвердження їх переліку : постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2004 № 12. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/12-2004-%D0%BE>.

тодичної допомоги органам праці та соціального захисту населення та відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку регулювання тарифів на платні соціальні послуги” від 09.04.2005 № 268 розроблено Методичні рекомендації щодо розрахунку тарифів на платні соціальні послуги, що надаються територіальним центром соціального обслуговування (надання соціальних послуг) (далі – Методичні рекомендації).

Зазначені нормативні документи можуть суттєво полегшити заповнення НП(С)БОДС 135 “Витрати” в установах соціального захисту населення, оскільки вони враховують, з одного боку, чинне бюджетне законодавство, з другого – особливості господарювання бюджетної установи у ринкових умовах. Крім того, вони враховують галузеву специфіку діяльності соціальних установ. Методичні рекомендації розроблено відповідно до Господарського кодексу України, Законів України “Про соціальні послуги”, “Про ціни і ціноутворення”, “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, постанов Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку регулювання тарифів на платні соціальні послуги” від 09.04.2005 № 268, “Про порядок надання платних соціальних послуг та затвердження їх переліку” від 14.01.2004 № 12, “Деякі питання діяльності територіальних центрів соціального обслуговування (надання соціальних послуг)” від 29.12.2009 № 1417, наказів Мінпраці “Про нормативи чисельності працівників установ сфери праці та соціального захисту населення” від 11.03.2002 № 140, “Про затвердження Випуску 80 “Соціальні послуги” Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників” від 14.10.2005 № 324.

У рекомендаціях окреслено методичні засади для проведення розрахунків тарифів на платні соціальні послуги на рівні територіального центру соціального обслуговування (надання соціальних послуг). При цьому розкрито механізм формування собівартості послуги, структуру собівартості за калькуляційними статтями, порядок включення до собівартості непрямих витрат тощо. Водночас вказаний перелік платних послуг може допомогти у визначенні об’єктів калькулювання.

Зокрема зазначений порядок рекомендує до собівартості платної соціальної послуги включати: прямі матеріальні витрати; загальнови-робничі витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати.

У примітках до фінансової звітності соціальні служби мають наводити інформацію про склад і суму витрат:

- відображених у статтях “Інші витрати за обмінними операціями” та “Інші витрати за необмінними операціями” звіту про фінансові результати;
- які не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу.

Водночас положення НП(С)БОДС 135 не містять вимог щодо групування у бухгалтерському обліку інформації за операціями загального і спеціального фондів, а також витрат за рахунок складових спеціального фонду: плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спецфонду; виконання програм соціально-економічного розвитку регіонів. Такі джерела здійснення видатків мають місце відповідно до бюджетного законодавства, а отже, є інформаційною складовою фінансової звітності, яка формуватиметься за НП(С)БОДС 101 (розділ III виконання бюджету (кошторису) Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс).

У НП(С)БОДС 135 “Витрати” визначено 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 планування, обліку витрат та калькулювання собівартості соціальних послуг з урахуванням галузевої специфіки установ соціальної сфери, які мають бути затверджені Міністерством соціальної політики України (Додаток Д). Це дасть змогу забезпечити формування в бухгалтерському обліку витрат із надання соціальних послуг за уніфікованими й транспарентними підходами, і співмірність показників собівартості аналогічних послуг, які надаються різними соціальними службами.

Список використаних джерел

1. Боярко І. М., Дехтяр Н. А., Дейнека О. В. Ефективність фінансів державного сектору економіки в системі управління соціально-економічним розвитком України : монографія. Суми : Університетська книга, 2012. 165 с.
2. Булгакова С., Микитюк І. Фактори впливу на обсяг і структуру бюджетних видатків. *Казна України*. 2012. № 3 (18). С. 6–10.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Васютинська Л. А. Система видатків бюджету в умовах розвитку програмно-цільового управління : монографія. Одеса : Друк-Південь, 2014. 192 с.
5. Галузіна С. М., Пушиш Т. Ф. Международный учет и аудит. СПб. : Питер, 2006. 272 с.
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
7. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016-97 : затв. та введений у дію наказом Державної служби статистики України від 30.12.1997 № 822. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN3381Z.html.
8. Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ ; Тернопіль : Видавничий центр “Академія”, 2002. 952 с.
9. Єремян О. М. Основні аспекти удосконалення обліку платних послуг вищого навчального закладу. *Вісн. Хмельн. нац. ун-ту. Сер. : Економічні науки*. 2010. № 1, т. 2. С. 140–144.
10. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / ДНУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. 400 с.
11. Жук В. М. Предмет та об’єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/51810/48051>.

12. *Загородній А. Г., Вознюк Г. А.* Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
13. Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция – 19.06.2010–27.06.2010). URL: http://www.roskazna.ru/dokumenty/dokumenty/arkhiv/uchet-i-otchetnost/64378/?sphrase_id=336333.
14. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансово контролю : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158. *Офіційний вісник України*. 2005. № 22. Ст. 1224. С. 75.
15. *Кравченко О. В.* Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці. *Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Сер. : Економічні науки*. 2009. № 4 (50). С. 67–70.
16. *Кузнецова С. А.* Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : монографія. Мелітополь : Таврійськ. Держ. агротехнолог. ун-т, 2007. 297 с.
17. *Куліш О. М.* Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ. *Управління розвитком*. 2012. № 3. С. 113–115.
18. Лист Міністерства фінансів України від 07.04.2015 № 31-11420-07-5/12145. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5534-12145.html>.
19. Лист Міністерства юстиції України від 10.04.2014 № 151-0-14/6.1. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/ministry-of-justice/4884-151.html>.
20. *Ловінська А. Г., Гізатуліна А. В.* Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору. *Фінанси України*. 2012. № 6. С. 76–87.
21. *Ловінська А. Г., Калюга Є. В.* Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору. *Фінанси України*. 2012. № 10. С. 84–96.
22. *Ловінська А. Г., Калюга Є. В.* Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. *ScienceRise*. 2015. Т. 9, № 1 (14). С. 24–28.
23. *Ловінська А. Г., Сушко Н. І.* Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 84–100.

24. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2008. № 9. С. 15–19.
25. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
26. Мащенко К. С. Доходи бюджетних установ освіти: проблеми реформування і функціонування. *Наук. пр. ДонНТУ. Сер. : Економіка*. 2012. Вип. 39–1. С. 264–268.
27. Методичні підходи до визначення собівартості соціальних послуг в контексті запровадження соціальних стандартів та НП(С)БОДС 135 “Витрати” в Україні / Л. Г. Ловінська, А. І. Чуркіна, Л. В. Гапоненко, Н. І. Сушко. *Фінанси України*. 2015. № 3. С. 101–115.
28. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб’єкта державного сектору : затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.
29. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору / Міністерство фінансів України. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81046/B4.pdf>.
30. МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”. URL: 195.78.68.18/minfin/document/81047/1a.pdf.
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

35. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі / Міністерство фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-%28standarti%29-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet>.
36. *Нечипорук Н. М.* Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 131–134.
37. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. Київ : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2013. 294 с.
38. *Лігош В. А.* Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 278–287.
39. План дій “Україна – Європейський Союз”. Європейська політика сусідства : схвал. Кабінетом Міністрів України 12.02.2005; Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом – 21.02.2005. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_693.
40. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
41. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
42. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі : інтегр. комплекс / В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук та ін. Київ : НВП “АВТ”, 2004. 593 с.
43. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
44. Положення про документи і документообіг в бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів СРСР 29.07.1983 № 105; погоджено з ЦСУ СРСР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0105400-83>.
45. Порядок відкриття та закриття рахунків в національній валюті в органах державної казначейської служби України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0976-02>.
46. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

47. 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>.
48. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : закон України від 28.12.2014 № 79. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/79-19>.
49. Про внесення змін до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.09.2015 № 840. URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/560d3305141c8.docx>.
50. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1629%D0%B0-15>.
51. Про затвердження Випуску 80 “Соціальні послуги” Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 09.04.2005 № 268. URL: <http://uazakon.com/big/text798/pg1.htm>.
52. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
53. Про затвердження Загального положення про центр соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді : постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 573. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/573-2013-п>.
54. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 23.07.2015 № 664. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0963-15>.
55. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>.
56. Про затвердження Методики розрахунку вартості соціальних послуг : проект наказу Міністерства соціальної політики України від 21.05.2015. URL: <http://www.mlsp.gov.ua>.
57. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html.

58. Про затвердження Методичних рекомендації з формування собівартості проектних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку : наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 29.03.2002 № 64. URL: <http://ua-info.biz/legal/baseie/ua-xmwifu/index.htm>.
59. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>.
60. 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>.
61. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати" : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
62. Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті : наказ Міністерства транспорту і зв'язку України від 10.02.1998 № 43. URL: <http://www.uazakon.com/big/text693/pg1.htm>.
63. Про затвердження Плану-графіка розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 25.02.2011 № 281). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83009.
64. Про затвердження Порядку здійснення соціального замовлення за рахунок бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2013 № 324. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/324-2013-п>.
65. Про затвердження Порядку регулювання тарифів на платні соціальні послуги : постанова Кабінету Міністрів України від 09.04.2005 № 268. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/268-2005-%D0%BE>.
66. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

67. 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.
68. Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності : постанова Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 № 1314. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-%D0%BF>.
69. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 11.06.1998 № 615/98. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/615/98>.
70. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. *Офіційний вісник України*. 2007. № 4. Ст. 152.
71. Про затвердження Структури кодування програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу : наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2014 № 1195. URL: <http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Legislation/2014/Vidomcha%20klassifikatsia%20ta%20kodyficator/1.pdf>.
72. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт : постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.
73. Про затвердження форм документів у сфері державних закупівель : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі від 15.09.2014 № 1106. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1241-14>.
74. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання : наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 № 100. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>.
75. Про Концепцію адаптації законодавства України : постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 № 1496. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>.
76. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 21.11.2002 № 228-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/228-15>.

77. Про нормативи чисельності працівників установ сфери праці та соціального захисту населення : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 11.03.2002 № 140. URL: <http://ua-info.biz/legal/baseie/ua-xmwmr/index.htm>.
78. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 № 1298. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF/ed20120405>.
79. Про порядок надання платних соціальних послуг та затвердження їх переліку : постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2004 № 12. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/12-2004-%D0%BF>.
80. Про порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
81. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу : указ Президента України від 14.09.2000 № 1072/2000. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-00>.
82. Про програму реформування бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
83. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/237/94-%D0%B2%D1%80>.
84. Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.
85. Про ціни і ціноутворення : закон України від 21.06.2012 № 5007-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.
86. Проект модернізації державних фінансів. Дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затв. 08.08.2011.
87. *Прохорова О. С.* Облік та порядок зарахування власних надходжень бюджетних установ. *Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу.* 2010. № 4. С. 131–135.

88. Регламент щодо порядку видачі, переоформлення та анулювання ліцензії Міністерства праці та соціальної політики України на провадження професійної діяльності у сфері надання соціальних послуг : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 18.03.2009 № 106. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48890.html.
89. Салдусова Б. В. Бухгалтерский учет и отчетность в секторе государственного управления Франции. URL: <http://www.roskazna.ru/inaya-deyatelnost/publikacii/detail.php?id=639751>.
90. Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 244 с.
91. Сушко Н. І. Бухгалтерський облік у державному секторі: законодавчо-нормативне регулювання, історичні аспекти та перспективи розвитку в Україні. *Матер. Міжнар. конф. з питань бухгалтерського обліку в державному секторі (м. Судак, 3-5 жовт. 2007 р.)*. С. 339–356.
92. Сушко Н. І., Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 6. С. 56–57.
93. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-p>.
94. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття “витрати” і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 11. С. 85–88.
95. Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 238 с.
96. Черкашина Т. В. Облікова політика в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до Міжнародних стандартів. *Інформаційне забезпечення управління підприємством в умовах сталого розвитку* : монографія / за ред. Н. О. Лоханової. Херсон : Грінь Д. С., 2016. С. 20–32.
97. Чухно А. А. Економічна теорія : у 2 т. Київ : ДННУ АФУ, 2010.
98. Government Finance Statistics Manual 2001 / The International Monetary Fund. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>.
99. Hepworth N. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom. *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*. P. 115–163. URL: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43506587.pdf>.
100. Pallot J. Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand. *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*. P. 163–187. URL: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43506587.pdf>.

101. The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Vol. I. IFAC, 2014. 847 p. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.
102. The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Vol. II. IFAC, 2014. 1687 p. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-2.pdf>.

Витрати державного сектору за положеннями Бюджетного кодексу України

Норма	Зміст норми
Ч. 1 ст. 2	<p>Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.</p> <p>Витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.</p> <p>Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування</p>
Ч. 1 ст. 8	<p>Бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітуювання про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень</p>

Норма	Зміст норми
Ч. 3 ст. 8	<p>Бюджетна класифікація має такі складові частини:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) класифікація доходів бюджету; 2) класифікація видатків та кредитування бюджету; 3) класифікація фінансування бюджету; 4) класифікація боргу
Ч. 1 ст. 7	<p>Бюджетна система України ґрунтується на таких принципах, зокрема:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) принцип єдності бюджетної системи України – єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності; 2) принцип збалансованості – повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період; 8) принцип цільового використання бюджетних коштів – бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями; 10) принцип публічності та прозорості – інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів
Ч. 1 ст. 10	<p><i>Класифікація видатків та кредитування бюджету</i></p> <p>Видатки та кредитування бюджету класифікуються за:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) бюджетними програмами (програма класифікація видатків та кредитування бюджету); 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету);

Норма	Зміст норми
Ч. 2 ст. 10	<p>3) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету)</p> <p>Програма класифікація видатків та кредитування бюджету використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Програма класифікація видатків та кредитування державного бюджету (місцевого бюджету) формується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики (місцевим фінансовим органом), за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту закону про Державний бюджет України (проект рішення про місцевий бюджет) у бюджетних запитах.</p> <p>Програма класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.</p> <p>До застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів, яка затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики. Складові частини цієї класифікації, що конкретизують програми і заходи з виконання повноважень органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування, для цілей цього Кодексу вживаються в контексті терміна “бюджетна програма”</p>
Ч. 3 ст. 10	<p>Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів.</p>

Продовження Додатка А

Норма	Зміст норми
	<p>На основі відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.</p> <p>Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням вимог щодо формування єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів та даних такого реєстру</p>
Ч. 4 ст. 10	<p>Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування; 2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування
Ч. 5 ст. 10	<p>Видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету).</p> <p>За економічною класифікацією видатків бюджету видатки бюджету поділяються на поточні та капітальні</p>
Ч. 6 ст. 10	<p>Класифікація кредитування бюджету систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання кредитів з бюджету і повернення кредитів до бюджету</p>
Ч. 7 ст. 10	<p>У складі витрат (видатків) бюджету виділяються витрати (видатки) споживання і витрати (видатки) розвитку відповідно до бюджетної класифікації</p>

Норма	Зміст норми
	<i>Складові частини бюджету</i>
Ч. 1 ст. 13	Бюджет може складатися із загального та спеціального фондів
Ч. 2 ст. 13	<p>Складовими частинами загального фонду бюджету, зокрема, є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 2) всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету; 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету); 4) фінансування загального фонду бюджету
Ч. 3 ст. 13	<p>Складовими частинами спеціального фонду бюджету, зокрема, є:</p> <ol style="list-style-type: none"> 2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ); 3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету); 4) фінансування спеціального фонду бюджету
Ч. 4 ст. 13	<p>Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.</p> <p>Власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:</p> <p>перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;</p> <p>друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ.</p>

Норма	Зміст норми
	<p>У складі першої групи виділяються такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;</p> <p>підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;</p> <p>підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;</p> <p>підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).</p> <p>У складі другої групи виділяються такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – благодійні внески, гранти та дарунки;</p> <p>підгрупа 2 – 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;</p> <p>підгрупа 3 – 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;</p> <p>підгрупа 4 – 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.</p> <p>Власні надходження бюджетних установ використовуються (з урахуванням частини дев'ятої статті 51 БКУ) на:</p> <p>покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);</p>

Норма	Зміст норми
	<p>організацію доаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);</p> <p>утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);</p> <p>ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);</p> <p>господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);</p> <p>організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 Другої групи);</p> <p>виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 Другої групи)</p>
Ч. 5 ст. 13	<p>Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно БКУ та законом про Державний бюджет України</p>
Ч. 6 ст. 16	<p><i>Окремі норми щодо планування та здійснення витрат</i></p> <p>Витрати на обслуговування та погашення державного (місцевого) боргу здійснюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики (місцевим фінансовим органом), відповідно до кредитних договорів, а також нормативно-правових актів, за якими виникають державні боргові зобов'язання (боргові зобов'язання Автономної Республіки Крим чи територіальних громад), незалежно від обсягу коштів, визначеного на таку мету законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).</p>

Продовження Додатка А

Норма	Зміст норми
	<p>Якщо очікуваний обсяг витрат на обслуговування та погашення державного боргу перевищить обсяг коштів, визначений законом про Державний бюджет України на таку мету, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, невідкладно інформує про це Кабінет Міністрів України. Кабінет Міністрів України невідкладно інформує про очікуване перевищення таких витрат Верховну Раду України та подає у двотижневий строк пропозиції про внесення змін до закону про Державний бюджет України.</p> <p>Якщо очікуваний обсяг витрат на обслуговування та погашення місцевого боргу перевищить обсяг коштів, визначений рішенням про місцевий бюджет на таку мету, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, міська рада вносять відповідні зміни до рішення про місцевий бюджет</p>
Ч. 4 ст. 23	<p>Витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право провадити їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (з отриманням вимог частини другої статті 57 БКУ), якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше</p>
Ч. 13 ст. 23	<p>Кабінет Міністрів України встановлює граничні суми витрат бюджетних установ на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування для адміністративних потреб</p>
Ч. 1 ст. 30	<p>Видавки та кредитування Державного бюджету України включають бюджетні призначення, встановлені законом про Державний бюджет України на конкретні цілі, пов'язані з реалізацією програм та заходів згідно із статтею 87 БКУ</p>

Норма	Зміст норми
Ч. 1 ст. 70	Видатки та кредитування місцевих бюджетів включають бюджетні призначення, встановлені рішенням про місцевий бюджет, на конкретні цілі, пов'язані з реалізацією програм та заходів згідно із статтями 88–91 БКУ
Ч. 2 ст. 70	Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів витрачаються на заходи, передбачені рішенням про місцевий бюджет відповідно до законодавства
Ч. 5 ст. 74	Видатки на обслуговування місцевого боргу здійснюються за рахунок коштів загальноного фонду місцевого бюджету
Ч. 1 ст. 51	Керівники бюджетних установ утримують чисельність працівників, військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та здійснюють фактичні видатки на заробітну плату (грошове забезпечення), включаючи видатки на премії та інші види заохочень чи винагорода, матеріальну допомогу, лише в межах фонду заробітної плати (грошового забезпечення), затвердженого Аля бюджетних установ у кошторисах
Ч. 1 ст. 82	Видатки бюджетів поділяються на: 1) видатки на забезпечення конституційного ладу, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені цим Кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню; 2) видатки, які визначаються функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності; 3) видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер і визначені законами України

Норма	Зміст норми
Ч. 1 ст. 96	<p>Міжбюджетні трансферти поціляються на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) базову дотацію (трансферт, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій); 2) субвенції; 3) реверсну дотацію (кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій); 4) дотаційні дотації
<i>Стадії та учасники бюджетного процесу</i>	
Ч. 1 ст. 19	<p>Стадіями бюджетного процесу визнаються:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) складання проектів бюджетів; 2) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього
Ч. 2 ст. 19	<p>На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за отриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства</p>
Ч. 3 ст. 19	<p>Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами)</p>

Норма	Зміст норми
	<i>Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності</i>
Ч. 5 ст. 22	Головний розпорядник бюджетних коштів: 10) забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством
Ч. 1 ст. 43	Казначейське обслуговування бюджетних коштів, зокрема, передбачає: 3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з админістраціями національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики
Ч. 9 ст. 78	Ведення бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів та порядок закриття рахунків місцевих бюджетів після закінчення бюджетного періоду здійснюються з урахуванням положень статей 56 і 57 БКУ
Ч. 1 ст. 56	Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави. Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики

Норма	Зміст норми
Ч. 4 ст. 56	Усі надходження бюджету та витрати бюджету обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників
Ч. 5 ст. 56	Усі надходження бюджету та витрати бюджету мають відображатися на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури. Усі бухгалтерські записи мають підтверджуватися документально
Ч. 6 ст. 56	Відображення в бухгалтерському обліку операцій , пов'язаних із надходженням і використанням власних надходжень державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти, здійснюється у встановленому порядку
Ч. 3 ст. 56	Усі надходження і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони здійснені
Ч. 1 ст. 58	Звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність. Фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації. Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики

Норма	Зміст норми
Ч. 1 ст. 80	Звітність про виконання місцевих бюджетів визначається відповідно до вимог, встановлених щодо звітності про виконання Державного бюджету України у статтях 58–61 БКУ
Ч. 3 ст. 58	Головний бухгалтер бюджетної установи забезпечує складання та подання фінансової і бюджетної звітності відповідно до встановлених вимог
	<i>Доступність інформації про бюджет</i>
Ч. 1 ст. 28	Інформація про бюджет оприлюднюється відповідно до вимог, визначених БКУ
Ч. 3 ст. 28	Інформація про виконання державного (місцевого) бюджету має містити показники відповідного бюджету за загальним та спеціальним фондами про доходи (деталізовано за видами доходів, які забезпечують надходження не менше 3 відсотків загального обсягу доходів відповідного бюджету) та про видатки і кредитування (деталізовано за групами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету), фінансування, а також показники про стан державного (місцевого) боргу та надання державних (місцевих) гарантій. Такі показники наводяться порівняно з аналогічними показниками за відповідний період попереднього бюджетного періоду із зазначенням динаміки їх зміни
	<i>Порушення бюджетного законодавства</i>
Ч. 1 ст. 116	Порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених БКУ чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання, а саме: 28) здійснення видатків , кредитування місцевого бюджету, які відповідно до цього Кодексу мають провадитися з іншого бюджету;

Норма	Зміст норми
Ч. 1 ст. 123	<p>29) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України;</p> <p>31) порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації;</p> <p>33) порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;</p> <p>38) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України</p> <p>Органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів несуть відповідальність за невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів</p>

Визначення основних понять, що характеризують надання соціальних послуг як вид діяльності відповідно до Закону України “Про соціальні послуги” від 19.06.2003 № 966-IV

Державний стандарт соціальної послуги – визначені нормативно-правовим актом центрального органу виконавчої влади у сфері соціальної політики зміст та обсяг, норми і нормативи, умови та порядок надання соціальної послуги, показники її якості.

Показники якості соціальних послуг – сукупність показників, які використовуються для оцінювання діяльності суб’єктів, що надають соціальні послуги, які ґрунтуються на позитивній результативності соціальних послуг відносно її одержувачів і ступеня задоволення їх потреби в цих послугах.

Складні життєві обставини – обставини, спричинені інвалідністю, віком, станом здоров’я, соціальним становищем, життєвими звичками і способом життя, внаслідок яких особа частково або повністю не має (не набула або втратила) здатності чи можливості самостійно піклуватися про особисте (сімейне) життя та брати участь у суспільному житті.

Соціальна група – група осіб, об’єднаних за спільною соціальною, демографічною або іншою ознакою, які перебувають у складних життєвих обставинах і потребують надання їм однотипних соціальних послуг.

Соціальне замовлення – засіб регулювання діяльності у сфері надання соціальних послуг шляхом залучення на договірній основі суб’єктів господарювання для задоволення потреб у соціальних послугах, визначених місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування.

Соціальне обслуговування – система соціальних заходів, яка передбачає сприяння, підтримку і послуги, що надають соціальні служби окремим особам чи групам населення для подолання або пом’якшення життєвих труднощів, підтримки їх соціального статусу та повноцінної життєдіяльності.

Соціальний працівник – професійно підготовлений фахівець, що має необхідну кваліфікацію у сфері соціальної роботи і надає соціальні послуги.

Соціальний робітник – особа, яка надає соціальні послуги та має підготовку, що відповідає вимогам та характеру роботи, що виконується.

Соціальні послуги – комплекс заходів з надання допомоги особам, окремим соціальним групам, які перебувають у складних життєвих обставинах і не можуть самостійно їх подолати, з метою розв’язання їхніх життєвих проблем.

Соціальні служби – підприємства, установи та організації незалежно від форм власності і господарювання, а також громадяни, що надають соціальні послуги особам, які перебувають у складних життєвих обставинах та потребують сторонньої допомоги.

Суб’єкти, що надають соціальні послуги – підприємства, установи, організації та заклади незалежно від форми власності та господарювання, фізичні особи – підприємці, які відповідають критеріям діяльності суб’єктів, що надають соціальні послуги, а також фізичні особи, які надають соціальні послуги.

**Класифікація соціальних послуг відповідно до Закону України
“Про соціальні послуги” від 19.06.2003 № 966-IV**

Соціально-побутові послуги – забезпечення продуктами харчування, м'яким та твердим інвентарем, гарячим харчуванням, транспортними послугами, засобами малої механізації, здійснення соціально-побутового патронажу, соціально-побутової адаптації, виклик лікаря, придбання та доставка медикаментів тощо;

психологічні послуги – надання консультацій з питань психічного здоров'я та поліпшення взаємин з оточуючим соціальним середовищем, застосування психодіагностики, спрямованої на вивчення соціально-психологічних характеристик особистості, з метою її психологічної корекції або психологічної реабілітації, надання методичних порад;

соціально-педагогічні послуги – виявлення та сприяння розвитку різнобічних інтересів і потреб осіб, які перебувають у складних життєвих обставинах, організація індивідуального навчального, виховного та корекційного процесів, дозвілля, спортивно-оздоровчої, технічної та художньої діяльності тощо, а також залучення до роботи різноманітних закладів, громадських організацій, заінтересованих осіб;

соціально-медичні послуги – консультації щодо запобігання виникненню та розвитку можливих органічних розладів особи, збереження, підтримка та охорона її здоров'я, здійснення профілактичних, лікувально-оздоровчих заходів, працетерапія;

соціально-економічні послуги – задоволення матеріальних інтересів і потреб осіб, які перебувають у складних життєвих обставинах, що реалізуються у формі надання натуральної чи грошової допомоги, а також допомоги у вигляді одноразових компенсацій;

юридичні послуги – надання консультацій з питань чинного законодавства, здійснення захисту прав та інтересів осіб, які перебувають у складних життєвих обставинах, сприяння застосуванню державного примусу і реалізації юридичної відповідальності осіб, що вдаються до протиправних дій щодо цієї особи (оформлення правових документів, захист прав та інтересів особи, інша правова допомога тощо);

послуги з працевлаштування – пошук підходящої роботи, сприяння у працевлаштуванні та соціальне супроводження працевлаштованої особи;

інформаційні послуги – надання інформації, необхідної для вирішення складної життєвої ситуації (довідкові послуги); розповсюдження просвітницьких та культурно-освітніх знань (просвітницькі послуги); поширення об'єктивної інформації про споживчі властивості та види соціальних послуг, формування певних уявлень і ставлення суспільства до соціальних проблем (рекламно-пропагандистські послуги);

інші соціальні послуги.

Перелік платних соціальних послуг відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про порядок надання платних соціальних послуг та затвердження їх переліку” від 14.01.2004 № 12

- Ведення домашнього господарства;
- придбання і доставка: продовольчих, промислових та господарських товарів;
- медикаментів;
- книг, газет, журналів і періодичних видань;
- організація харчування;
- надання послуги з використання ліжка-місця у закладах (установах), що надають соціальні послуги;
- надання у користування м'якого та твердого інвентарю;
- транспортні послуги; перукарські послуги;
- прання білизни та одягу;
- надання послуг із забезпечення технічними та іншими засобами реабілітації і здійснення їх ремонту;
- пошиття і ремонт одягу та взуття; надання послуг з виконання ремонтних робіт;
- надання допомоги у користуванні послугами зв'язку;
- надання допомоги у проведенні сільськогосподарських робіт, у тому числі з використанням сільськогосподарської техніки, догляд за свійськими тваринами;
- надання допомоги в оплаті комунальних послуг та здійсненні інших платежів;
- надання допомоги в оформленні документів та написанні листів;
- організація консультування з питань законодавства (оформлення правових документів, адвокатські та нотаріальні послуги);
- представництво інтересів в органах державної влади, установах, підприємствах та організаціях;
- організація надання послуг спеціалістами-дефектологами;
- організація дозвілля;

- організація надання послуг з діагностики, психологічної корекції та психологічної реабілітації;
- здійснення профілактичних та санітарно-гігієнічних заходів за місцем проживання (перебування);
- забезпечення супроводження;
- організація надання консультацій лікарями за місцем проживання (перебування).

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
щодо планування, обліку витрат та калькулювання собівартості
соціальних послуг (психологічних та послуг соціального супроводу
дітей, які знаходяться у складних життєвих обставинах)

I. Загальні положення

Методичні рекомендації щодо планування, обліку витрат та калькулювання собівартості соціальних послуг (психологічних та послуг соціального супроводу дітей, які знаходяться у складних життєвих обставинах) (далі – Методичні рекомендації) визначають механізм формування собівартості соціальних послуг суб'єктами, що надають соціальні послуги та належать до державного, комунального секторів сфери надання соціальних послуг.

Ці Методичні рекомендації застосовуються для розрахунку собівартості соціальних послуг, вимоги щодо надання яких встановлені державними стандартами соціальних послуг або визначені пріоритетами соціального замовлення.

Визначення основних термінів

Наведені нижче терміни вжиті у Методичних рекомендаціях у такому значенні:

замовник соціальних послуг – орган виконавчої влади Автономної Республіки Крим, місцева держадміністрація (її структурний підрозділ), виконавчий орган міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим і обласного значення) ради, що є розпорядниками бюджетних коштів та на яких покладається обов'язок з організації надання соціальних послуг чи виконання соціальних програм¹;

отримувач соціальних послуг (отримувач) – фізична особа, яка перебуває у складних життєвих обставинах та якій безпосередньо надаються соціальні послуги²;

¹ Про затвердження Порядку здійснення соціального замовлення за рахунок бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2013 № 324. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/324-2013-p>.

² Там само.

соціальна послуга – комплекс заходів з надання допомоги особам, окремим соціальним групам, які перебувають у складних життєвих обставинах і не можуть самостійно їх подолати, з метою розв'язання їхніх життєвих проблем¹;

суб'єкти, що надають соціальні послуги (далі – суб'єкт) – підприємства, установи, організації та заклади незалежно від форми власності та господарювання, фізичні особи – підприємці, які відповідають критеріям діяльності суб'єктів, що надають соціальні послуги, а також фізичні особи, які надають соціальні послуги²;

об'єкт калькулювання – окремі види соціальних послуг, які надаються окремим соціальним групам, які перебувають у складних життєвих обставинах;

калькуляційна одиниця – вимірник об'єкта калькулювання, виражений у людино-годинах на надання однієї соціальної послуги;

калькуляція – розрахунок собівартості однієї калькуляційної одиниці;

собівартість соціальної послуги – вартість надання конкретної соціальної послуги, обчислена, виходячи з вартості надання соціальної послуги одному отримувачу протягом однієї людино-години та витрат часу на надання послуги (в межах обсягів, встановлених державними стандартами або пріоритетами соціального замовлення)³;

прямі витрати – витрати, прямо пов'язані з наданням соціальної послуги, які можуть бути безпосередньо включені до собівартості надання соціальної послуги;

непрямі витрати – витрати, пов'язані із забезпеченням функціонування суб'єкта, що можуть бути віднесені до вартості конкретної соціальної послуги із застосуванням коефіцієнта розподілу;

основний персонал – соціальні працівники, робітники та інший персонал, що безпосередньо здійснює надання соціальних послуг;

¹ Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.

² Там само.

³ Про затвердження Порядку здійснення соціального замовлення за рахунок бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2013 № 324. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/324-2013-п>.

допоміжний персонал – працівники, які безпосередньо залучені до надання соціальних послуг і здійснюють допоміжні та обслуговуючі функції щодо основного персоналу¹;

адміністративний та управлінський персонал – персонал, який забезпечує виконання адміністративних та управлінських функцій, зокрема керівники, працівники бухгалтерських та планово-фінансових підрозділів тощо²;

господарський та обслуговуючий персонал – персонал, який бере участь у виконанні загальнопромислових функцій, пов'язаних із функціонуванням суб'єкта, зокрема робітники з комплексного обслуговування і ремонту будівель, прибиральники, водії автотранспортних засобів, охоронці, чергові тощо³;

коефіцієнт розподілу непрямих витрат – коефіцієнт, який використовується для розрахунку частки непрямих витрат суб'єкта, що враховуються при розрахунку вартості соціальної послуги⁴.

Інші терміни вживаються у значенні, наведеному у Законі України “Про соціальні послуги”.

З метою розрахунку собівартості соціальних послуг суб'єктами, що надають соціальні послуги, щорічно затверджується відповідно до законодавства перелік соціальних послуг, що надається даним суб'єктом (додаток 1).

Перелік соціальних послуг, що надається даним суб'єктом, складається згідно з Законом України “Про соціальні послуги” (ст. 5)⁵ та наказом Міністерства соціальної політики України від 03.09.2012 № 537 за переліком категорій отримувачів соціальних послуг згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21.11.2013 № 896.

Планування, облік витрат та калькулювання собівартості соціальних послуг здійснюється за елементами кошторису та номенклатурою статей калькуляції, розробленою відповідно до переліку статей витрат,

¹ Про затвердження Методики розрахунку вартості соціальних послуг : проект наказу Міністерства соціальної політики України від 21.05.15. URL: <http://www.mlsp.gov.ua>.

² Там само.

³ Там само.

⁴ Там само.

⁵ Про соціальні послуги : закон України від 19.06.2003 № 966-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-15>.

визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку державного сектору 135 “Витрати”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568.

Відповідно склад витрат, що включаються до собівартості соціальних послуг, які надаються дітям, що перебувають у складних життєвих обставинах визначається згідно з зазначеними нормативно-правовими актами.

Собівартість соціальних послуг (психологічної та соціального супроводу дітей, що опинилися в складних життєвих умовах) складається з:

- а) прямих витрат;
- б) непрямих витрат, які можуть бути віднесені до собівартості конкретної соціальної послуги після попереднього розподілу.

До прямих витрат на надання соціальних послуг включаються:

- прямі витрати на оплату праці і нарахування на оплату праці;
- прямі матеріальні витрати;
- інші прямі витрати.

До складу прямих витрат на оплату праці і нарахувань на оплату праці включається заробітна плата (основна, додаткова), інші виплати працівникам, які безпосередньо залучені до процесу надання соціальних послуг (посадові оклади, доплати, надбавки; сплата єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, нарахованого відповідно до законодавства).

Навантаження на штатних працівників визначається нормами витрат часу, який використовується для надання послуги відповідними працівниками, з врахуванням особливостей соціальної послуги та специфіки окремих категорій отримувачів.

Оплата праці залучених фахівців відповідної спеціалізації (медиків, педагогів, психологів тощо) здійснюється відповідно до рівня їх кваліфікації, але в межах, визначених типовими нормативами, відповідно до специфіки соціальної послуги. У разі надання соціальної послуги поза межами місця роботи фахівця, оплата його праці здійснюється за весь час, що було витрачено на надання соціальної послуги, а також за час на переміщення в прямому і зворотному напрямках.

До складу прямих матеріальних витрат, які пов’язані з наданням соціальної послуги, включається: вартість матеріалів, обладнання та інвентарю (в тому числі м’якого інвентарю та спеціального одягу); медикаменти, перев’язувальні матеріали; супутні роботи та послуги (прання, прасування, професійне навчання тощо); інші витрати на придбання товарів, робіт та послуг.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема орендна плата, амортизація основних засобів, що безпосередньо використовуються для надання послуги (обладнання), транспортні витрати, ремонт та обслуговування спеціального обладнання та інших спеціальних засобів, витрати на оформлення звітних документів, витрати на друк та оформлення довідок за запитом одержувача соціальної послуги, інші витрати тощо. Транспортні витрати розраховуються в залежності від використання транспортних засобів і визначаються для власних – як сума вартості паливно-мастильних матеріалів, витрат на ремонт і утримання. При використанні громадських – у розмірі вартості проїзду (крім таксі) відповідно до проїзних документів.

До складу загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості соціальної послуги відносяться:

- витрати на оплату праці адміністративного, управлінського, господарського та обслуговуючого персоналу;
- витрати на оплату службових відряджень працівників тощо;
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення (розрахунок здійснюється на підставі НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” та НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”);
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення (відповідно до НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”);
- витрати, пов'язані з придбанням та використанням матеріалів, оплата вартості робіт і послуг сторонніх організацій тощо;
- витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та послуг на утримання виробничих приміщень;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей тощо).

Витрати на надання соціальних послуг доцільно групувати за такими статтями калькуляції:

- заробітна плата;
- нарахування на оплату праці;

- матеріали та послуги;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати розподіляються між окремими видами послуг пропорційно до обраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

II. Планування собівартості соціальних послуг

Планування собівартості соціальних послуг, які надаються дітям у складних життєвих обставинах, здійснюється за витратним методом (на основі фактичних витрат попереднього звітного періоду) у поєднанні з експертним методом (із визначенням витрат часу на надання однієї послуги тощо).

Планова собівартість соціальних послуг визначається з урахуванням облікової політики суб'єктів, що надають соціальні послуги дітям у складних життєвих обставинах.

Формування планової собівартості соціальної послуги здійснюється відповідно до економічно-обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних та галузевих нормативів витрат ресурсів (чисельність, умови та форми оплати праці тощо), розрахунку планових витрат, з урахуванням цін на матеріальні ресурси та послуги у запланованому періоді.

Планова собівартість соціальних послуг розраховується замовниками соціальних послуг – з метою підготовки бюджетних запитів для фінансування надання соціальних послуг у плановому бюджетному періоді.

Планова собівартість соціальних послуг визначається окремо для кожної соціальної послуги, що є предметом соціального замовлення, та включає витрати, безпосередньо пов'язані з наданням соціальних послуг (прямі витрати), а також загальновиробничі витрати, які можуть бути віднесені до вартості конкретної соціальної послуги (непрямі витрати).

Основою для розрахунку планової собівартості соціальної послуги є собівартість надання соціальної послуги одному одержувачу протягом однієї людино-години, а також планові (нормативні) витрати часу на надання соціальної послуги.

Норми витрат часу, необхідні для виконання заходу (послуги) кожному соціальному працівнику при наявності Стандарту надання соціальних послуг (психологічної послуги та соціального супроводу дітей, які перебувають у складних життєвих обставинах) (далі – Стандарт),

визначаються відповідно до загальних та галузевих нормативно-правових документів, затверджених в установленому порядку.

У разі відсутності нормативно-правових документів, що регламентують витрати часу на виконання заходу (послуги), такі норми визначаються актом хронометражу витрат часу на соціальну послугу, форма якого наведена у додатку 2. Акт хронометражу складається комісією, регламент роботи якої встановлюється галузевими розпорядчими документами.

Норма часу на надання соціальної послуги є сумою норм часу на виконання всіх етапів її надання.

У разі відсутності Стандарту суб'єкти, що надають соціальні послуги, складають документ, у якому наводиться перелік та тривалість заходів, що складають зміст послуги (додаток 3) та Технологічну карту надання соціальної послуги (додаток 4).

На кожному етапі надання соціальної послуги визначається норма часу на його виконання, а також необхідні для його виконання чисельність персоналу та матеріальні ресурси.

Структура витрат для розрахунку вартості соціальної послуги у розрізі статей калькулювання та в розрізі кодів економічної класифікації видатків наведена у додатку 5.

Планова собівартість соціальної послуги розраховується на підставі норми часу на надання такої послуги та планової вартості калькуляційної одиниці (однієї людино-години) за формулою:

$$C_{\text{сп}} = C_{\text{ко}} \cdot H_{\text{ч}}, \quad (1)$$

де $C_{\text{сп}}$ – планова собівартість соціальної послуги, грн;

$C_{\text{ко}}$ – планова собівартість калькуляційної одиниці (однієї людино-години), грн;

$H_{\text{ч}}$ – норма часу на надання соціальної послуги, люд.-год.

Планову калькуляцію собівартості соціальної послуги наведено в додатку 6, а **зведення витрат на надання соціальної послуги протягом планового року у розрізі кварталів** – у додатку 7.

Форми розрахунків витрат за кодами економічної класифікації видатків бюджету до кошторису бюджетної установи¹, які відображають

¹ 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://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

зміст статей калькулювання собівартості соціальних послуг наведені у додатках 8–12.

Перелік товарів, робіт і послуг, визначених у розрахунках потреби суб'єкта, включається у Додаток до річного плану закупівель¹, який складається відповідно до вимог п. 12 ч. 1 ст. 8 Закону України “Про здійснення державних закупівель”.

Базою для формування планової собівартості калькуляційної одиниці є кількість послуг та показники фактичних витрат щодо їх надання (за даними бухгалтерського обліку) за попередній рік. Фактичні витрати мають бути скориговані у разі зміни штатного розпису та зміни складу необоротних активів у плановому періоді.

Для новоствореної установи базою для формування планової собівартості калькуляційної одиниці є розрахункові показники щодо кількості послуг та вартості надання.

Планова собівартість калькуляційної одиниці визначається за формулою:

$$B_{\text{оч}} = B_{\text{п}} + Ч_{\text{зв}}, \quad (2)$$

де $B_{\text{оч}}$ – планова собівартість калькуляційної одиниці;

$B_{\text{п}}$ – прямі витрати на одну калькуляційну одиницю;

$Ч_{\text{зв}}$ – частка загальновиробничих витрат, яка враховується при визначенні планової собівартості соціальної послуги і припадає на одну калькуляційну одиницю.

Прямі витрати на одну калькуляційну одиницю розраховуються за формулою:

$$B_{\text{п}} = (ЗП + H_{\text{зп}} + B_{\text{птрп}} + B_{\text{ін}}) / K_{\text{ра}} / H_{\text{тра}}, \quad (3)$$

де $B_{\text{п}}$ – прямі витрати;

$ЗП$ – прямі витрати на оплату праці, що включають заробітну плату та інші виплати працівникам², які мають бути безпосередньо віднесені до конкретної соціальної послуги, грн;

¹ Про затвердження форм документів у сфері державних закупівель : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі від 15.09.2014 № 1106. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1241-14>.

² Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 № 1298. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF/ed20120405>.

$H_{зп}$ – нарахування на оплату праці згідно із законодавством;

$B_{птрп}$ – витрати на придбання товарів, робіт і послуг;

$B_{іп}$ – інші прямі витрати;

$K_{ра}$ – кількість робочих днів на рік;

$H_{тра}$ – норма тривалості робочого дня, год.

Частка загальновиробничих витрат, яка враховується при визначенні планової собівартості соціальної послуги, розраховується за формулою:

$$Ч_{зв} = H_{в} \cdot K_{рнв} / P_{а} / H_{тра}, \quad (4)$$

де $Ч_{зв}$ – частка загальновиробничих витрат, яка враховується при визначенні планової собівартості соціальної послуги;

$H_{в}$ – непрямі витрати;

$K_{рнв}$ – коефіцієнт розподілу непрямих витрат;

$P_{а}$ – кількість робочих днів на рік;

$H_{тра}^{а}$ – норма тривалості робочого дня в годинах.

До планової собівартості послуги непрямі витрати включаються пропорційно до прямих витрат на оплату праці із застосуванням коефіцієнта, який визначається за формулою:

$$K_{рнв} = B_{н} / ЗП_{осн}, \quad (5)$$

де $K_{рнв}$ – коефіцієнт розподілу непрямих витрат;

$B_{н}$ – сума непрямих витрат;

$ЗП_{осн}$ – заробітна плата основного персоналу.

Сума непрямих витрат, яка враховується у вартості окремої соціальної послуги, визначається за формулою:

$$C_{вн} = ЗП \cdot K_{рнв}, \quad (6)$$

де $C_{вн}$ – сума непрямих витрат окремої соціальної послуги;

$ЗП$ – заробітна плата працівників, які зайняті наданням певної соціальної послуги.

Витрати на придбання товарів, робіт та послуг розраховуються як сума:

$$B_{птрп} = B_{пмм} + B_{срп} + I_{впт}, \quad (7)$$

де $B_{птрп}$ – витрати на придбання товарів, робіт і послуг;

$B_{пмм}$ – вартість предметів, матеріалів, медикаментів, обладнання, інвентарю, що використовуються для надання соціальної послуги;

$B_{\text{срп}}$ – вартість супутніх робіт та послуг, що закуповуються для надання соціальної послуги;

$I_{\text{впт}}$ – інші витрати на придбання товарів та послуг, що використовуються для надання соціальної послуги.

Інші прямі витрати розраховуються таким чином:

$$B_{\text{ип}} = B_{\text{т}} + B_{\text{ро}} + A_{\text{со}} + B_{\text{і}}, \quad (6)$$

де $B_{\text{ип}}$ – інші прямі витрати;

$B_{\text{т}}$ – транспортні витрати, необхідні для надання соціальної послуги;

$B_{\text{ро}}$ – вартість ремонту та обслуговування спеціального обладнання і інших спеціальних засобів, що використовуються для надання соціальної послуги;

$A_{\text{со}}$ – амортизація спеціального обладнання та інших спеціальних засобів, що використовуються для надання соціальної послуги¹;

$B_{\text{і}}$ – інші витрати, що безпосередньо стосуються надання соціальної послуги.

Якщо суб'єкт користується власними транспортними засобами, транспортні витрати розраховуються за формулою:

$$B_{\text{т}} = B_{\text{пмм}} + B_{\text{тз}} \cdot H_{\text{ав}}, \quad (7)$$

де $B_{\text{т}}$ – транспортні витрати, необхідні для надання соціальної послуги;

$B_{\text{пмм}}$ – вартість паливно-мастильних матеріалів, пов'язаних з наданням соціальної послуги, обрахована відповідно до норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті²;

$B_{\text{тз}}$ – вартість транспортних засобів;

$H_{\text{ав}}$ – норма амортизаційних відрахувань.

Якщо суб'єкт компенсує витрати на проїзд працівникам, котрі задіяні в наданні соціальної послуги, транспортні витрати визначаються у розмірі вартості проїзду на громадському транспорті (крім таксі) відповідно до проїзних документів.

¹ Обраховується у порядку, визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” (затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568), та за нормами, згідно з наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору” від 23.01.2015 № 11.

² Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті : наказ Міністерства транспорту і зв'язку України від 10.02.1998 № 43. URL: <http://www.uazakon.com/big/text693/pg1.htm>.

Амортизація спеціального обладнання розраховується за формулою:

$$A_{\text{co}} = B_{\text{co}} \cdot H_{\text{ав}}, \quad (8)$$

де A_{co} – амортизація спеціального обладнання та інших спеціальних засобів, що використовуються для надання соціальної послуги;

B_{co} – вартість спеціального обладнання та інших спеціальних засобів, які використовуються безпосередньо для надання соціальної послуги.

Інші витрати можуть включати витрати на оформлення звітних документів, витрати на друк та оформлення довідок за запитом одержувача соціальної послуги тощо.

Непрямі витрати розраховуються за формулою:

$$B_{\text{н}} = ЗП + H_{\text{зп}} + B_{\text{птрп}} + B_{\text{ін}}, \quad (9)$$

де $B_{\text{н}}$ – непрямі витрати;

$ЗП$ – заробітна плата адміністративного та управлінського, а також господарського й обслуговуючого персоналу;

$H_{\text{зп}}$ – нарахування на заробітну плату;

$B_{\text{птрп}}$ – придбання товарів, робіт та послуг на адміністративні й загальновиробничі потреби;

$B_{\text{ін}}$ – інші непрямі витрати.

Інші статті непрямих витрат можуть містити витрати на послуги інших організацій, у тому числі витрати на організацію спеціалізованих тренінгів, курсів підвищення кваліфікації працівників, послуги з охорони та пожежної охорони приміщень, у яких надаються соціальні послуги, витрати на зв'язок та інші витрати загальногосподарського призначення.

Інші непрямі витрати розраховуються за формулою:

$$B_{\text{ін}} = B_{\text{оо}} + B_{\text{кп}} + B_{\text{з}} + B_{\text{т}} + B_{\text{в}} + B_{\text{ро}} + A_{\text{он}} + B_{\text{і}}, \quad (10)$$

де $B_{\text{ін}}$ – інші непрямі витрати;

$B_{\text{оо}}$ – витрати на оренду та обслуговування приміщень, будівель і споруд;

$B_{\text{кп}}$ – витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;

$B_{\text{з}}$ – витрати на оплату послуг зв'язку (у тому числі пошта, телефон, Інтернет);

$B_{\text{т}}$ – транспортні витрати на загальновиробничі й адміністративні потреби;

$B_{\text{в}}$ – витрати на відрядження працівників;

B_{po} – витрати на ремонт та обслуговування обладнання загальнови-
робничого і адміністративного призначення;

$A_{он}$ – амортизація основних засобів, нематеріальних активів, інших
необоротних матеріальних активів загальнови-робничого й адмі-
ністративного призначення;

B_i – інші витрати.

III. Облік витрат на надання соціальних послуг і калькулювання їх фактичної собівартості

Фактична собівартість соціальних послуг за їхніми видами визначається за даними бухгалтерського обліку витрат на їх надання. Розрахунок здійснюється шляхом перегрупування й узагальнення даних про фактичні витрати суб'єкта (бюджетної установи) по виконанню кошторису за статтями калькуляції, наведеної у розділі II цих Методичних рекомендацій.

Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат на надання соціальних послуг визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку державного сектору.

Синтетичний облік витрат передбачається вести на відповідних рахунках 8 класу "Витрати" Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. До його запровадження узагальнення та накопичення у бухгалтерському обліку інформації за витратами здійснюється на відповідних рахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 (далі – План рахунків)¹.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку за операціями щодо витрат за чинним Планом рахунків наведена у додатку 13 до цих Методичних рекомендацій.

Облік витрат про виконання кошторису бюджетної установи ведеться в облікових регістрах, затверджених наказами Державного казначейства України "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання" від 06.10.2000 № 100 (далі – Наказ № 100) та "Про затвердження Інструкції про форми мемо-

¹ План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

ріальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання” від 27.07.2000 № 68 (далі – Наказ № 68).

Для аналітичного обліку фактичних видатків бюджетними установами використовується Картка аналітичного обліку фактичних видатків, форма та порядок складання якої визначені Наказом № 100.

Картка ведеться щомісячно в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів¹, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки.

Дані карток за кодами економічної класифікації перегруповуються за статтями витрат для розрахунку фактичної собівартості послуг, наданих протягом звітного періоду. Таке перегруповування здійснюється в реєстрі зведеного обліку витрат за формою, наведеною у додатку 14.

При перегруповуванні фактичних витрат суб'єктом (бюджетної установи) за статтями фактичної калькуляції враховується таке:

1. Зв'язок статті калькуляції з відповідним кодом КЕКВ (для зведеного обліку витрат).
2. Ідентифікація витрат за видами послуг (для аналітичного обліку витрат за об'єктами калькулювання).

Перегруповування фактичних витрат суб'єкта за статтями передбачає формування статей фактичної калькуляції (заробітна плата, нарахування на оплату праці, матеріали та послуги, інші прямі витрати, загально-виробничі витрати) шляхом віднесення фактичних видатків бюджетної установи за КЕКВ.

Обліковий реєстр зведеного обліку витрат за статтями фактичної калькуляції складається у такому порядку: до статті **“заробітна плата”** включаються фактичні видатки за КЕКВ 2111 “Оплата праці”; до статті **“нарахування на оплату праці”** – фактичні видатки за КЕКВ 2120 “Нарахування на оплату праці”; до статті **“матеріали та послуги”** – фактичні видатки за КЕКВ 2210 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, 2220 “Медикаменти та перев'язувальні матеріали”, 2240 “Оплата послуг (крім комунальних)”; до статті **“інші прямі витрати”** – фактичні видатки за КЕКВ 2210 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, 2250 “Видатки на відрядження”, 2240 “Оплата послуг (крім комунальних)”, інформація за субрахунком 841 “Витрати на амортизацію необоротних активів”, іншими КЕКВ за економічною сутністю понесених витрат; до статті

¹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

“загальновиробничі витрати” відносяться фактичні видатки за КЕКВ 2111 “Оплата праці”, 2120 “Нарахування на оплату праці”, 2210 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, 2240 “Оплата послуг (крім комунальних)”, 2250 “Видатки на відрядження”, 2271 “Оплата теплопостачання”, 2272 “Оплата водопостачання та водовідведення”, 2273 “Оплата електроенергії”, 2274 “Оплата природного газу”, 2275 “Оплата інших енергоносіїв”, витрати за іншими КЕКВ залежно від економічної сутності витрат.

На підставі даних зведеного обліку витрат складається калькуляція фактичної собівартості окремих послуг (об’єктів калькулювання) за формою, наведеною у додатку 15.

Для обліку витрат та калькулювання собівартості соціальних послуг може бути рекомендований позамовний метод.

Об’єктом обліку і калькулювання при *позамовному методі* є окреме індивідуальне замовлення на отримання соціальної послуги.

Ідентифікація прямих витрат за об’єктами калькулювання здійснюється на підставі оперативного обліку щодо кількості людино-годин, витрачених на надання кожної послуги. Загальновиробничі витрати розподіляються між об’єктами калькулювання (окремими замовленнями) за методикою, наведеною у розділі II цих Методичних рекомендацій. Накопичення даних про кількість наданих послуг, використаний час (людино-години) для їх надання протягом звітного періоду та виконавців здійснюється в реєстрах оперативного обліку за формами та у порядку, визначеними Міністерством соціальної політики України.

Інформація про здійснені заходи щодо соціального супроводу відображається у Картці обліку роботи із сім’єю (особою) за формою, затвердженою наказом Міністерства соціальної політики України від 09.07.2014 № 450.

Додаток 1
до Методичних рекомендацій**ПЕРЕЛІК СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ, ЯКІ НАДАЮТЬСЯ СУБ'ЄКТОМ**

(назва суб'єкта, що надає соціальні послуги)

№ з/п	Назва соціальної послуги	Кількість отримувачів (осіб)	Кількість соціальних послуг

Керівник суб'єкта,
що надає соціальні послуги_____
(підпис, прізвище, ініціали)

АКТ ХРОНОМЕТРАЖУ

Комісія у складі:

1. _____
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)
2. _____
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)
3. _____
(прізвище, ім'я, по батькові, посада)

провела хронометраж витрат часу на соціальні послуги, що надаються

(назва суб'єкта, що надає соціальні послуги)

№ з/п	Назва соціальної послуги та перелік заходів, які вона включає	Основний персонал (хв.)	Допоміжний персонал (хв.)
Всього			

(підпис члена комісії)_____
(підпис члена комісії)_____
(підпис члена комісії)Керівник суб'єкта,
що надає соціальні послуги_____
(підпис, прізвище, ініціали)

Додаток 3
до Методичних рекомендацій

**ПЕРЕЛІК ТА ТРИВАЛІСТЬ ЗАХОДІВ,
ЩО СТАНОВЛЯТЬ ЗМІСТ ПОСЛУГИ**

№ з/п	Назва заходу	Час виконання заходу	Кількість заходів
1	Відвідування отримувача послуги за місцем його проживання		
2	Проведення діагностики щодо вивчення соціально-психологічних характеристик отримувача послуги: – анкетування; – тестування; – спостереження; – інтерв'ювання; – аналіз документів у справі отримувача послуг; – інші діагностичні методи		
3	Консультація: – очне; – телефонне; – он-лайн консультація; – за допомогою електронної пошти		
4	Інформування: – усне; – телефоном; – листом на офіційному бланку надавача соціальної послуги; – через веб-сторінку суб'єкта, що надає соціальну послугу; – електронною поштою		
5	Бесіди з отримувачем соціальної послуги, членами його сім'ї, найближчого оточення: – очно; – по телефону		
6	Психологічна підтримка згідно із професійною компетенцією: – психологічне консультування; – організація психотерапевтичних груп; – психологічна корекція		
7	Надання отримувачу соціальної послуги інформаційно-просвітницьких матеріалів, інструкцій, буклетів, листівок		

№ з/п	Назва заходу	Час виконання заходу	Кількість заходів
8	Організація і проведення: <ul style="list-style-type: none"> – тренінгів; – групових занять; – дискусій, круглих столів, семінарів; – лекцій; – інших заходів 		
9	Сприяння організації та діяльності груп взаємодопомоги		
10	Сприяння організації та проведенню сімейних групових нарад, мережевих зустрічей		
11	Допомога отримувачу послуг в оформленні документів		
12	Перенаправлення отримувача послуг до інших надавачів соціальних послуг, у тому числі для отримання спеціалізованих послуг		
13	Організація і проведення зустрічей з іншими надавачами соціальних послуг		
14	Ведення переговорів від імені отримувача соціальної послуги		
15	Представлення інтересів отримувача послуги в різних соціальних інституціях		
16	Посередництво в наданні гуманітарної й натуральної допомоги (забезпечення одягом, взуттям, продуктами харчування)		
17	Зустрічі, бесіди з іншими надавачами соціальних послуг		
18	Участь у зустрічах міжвідомчої/мультидисциплінарної команди надавачів соціальних послуг: <ul style="list-style-type: none"> – очно (наради); – вебінари, теле-, відеоконференції 		
19	Ведення документації: <ul style="list-style-type: none"> – укладання договору про надання соціальної послуги; – складання акта комплексної оцінки потреб; – підготовка листів, запитів; – складання плану соціального супроводу, його перегляд, доповнення; – відповіді на письмові звернення клієнта; – ведення протоколів, записів тощо 		

Керівник суб'єкта,
що надає соціальні послуги

_____ (підпис, прізвище, ініціали)

ТЕХНОЛОГІЧНА КАРТА НАДААННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ПОСЛУГИ

(назва суб'єкта, що надає соціальні послуги)

№ з/п	Назва соціальної послуги та перелік заходів, які вона включає	Відомості про основних виконавців заходу соціальної послуги		Час проведення процедури (хв.)	Матеріальні витрати на надання соціальної послуги		
		Кваліфікація	Категорія		Назва матеріальних витрат на виконання заходу соціальної послуги	Одиниця виміру	Витрати матеріалів на одну соціальну послугу
1	2	3	4	5	6	7	8

Керівник суб'єкта,
що надає соціальні послуги

(підпис, прізвище, ініціали)

СТРУКТУРА ВИТРАТ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ ВАРТОСТІ СОЦІАЛЬНОЇ ПОСЛУГИ

№ з/п	Статті витрат для калькулювання вартості соціальних послуг	Код економічної класифікації витратків для складання розрахунків до кошторису витратків бюджетної установи	
		КЕКВ	Найменування
Прямі витрати			
1	Заробітна плата		
1.1	Заробітна плата працівників	2111	Оплата праці
1.1.1	Основний персонал, у т. ч.:	2111	Оплата праці
1.1.1.1	соціальні працівники та соціальні робітники	2111	Оплата праці
1.1.1.2	психологи	2111	Оплата праці
1.1.2	Допоміжний персонал	2111	Оплата праці
1.2	Нарахування на оплату праці	2120	Нарахування на оплату праці
2	Матеріали та послуги, у т. ч.:		
2.1	придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, медикаментів, перев'язувальних матеріалів	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
2.2	придбання супутніх робіт та послуг	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
2.5	інші витрати на придбання товарів робіт та послуг	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
		2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3	Інші прямі витрати		
3.1	Транспортні витрати, у т. ч.:		
3.1.1	якщо суб'єкт користується власними транспортними засобами	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
3.1.2	якщо суб'єкт компенсує витрати на проїзд працівникам, які задіяні при наданні соціальної послуги	2250	Видатки на відрядження

№ з/п	Статті витрат для калькулювання вартості соціальних послуг	Код економічної класифікації видатків для складання розрахунків до кошторису видатків бюджетної установи	
		КЕКВ	Найменування
3.2	Ремонт та обслуговування спеціального обладнання та інших спеціальних засобів	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3.3	Амортизація спеціального обладнання та інших спеціальних засобів	-	-
3.4	Інші витрати	По суті витрат	
Непрямі витрати			
1	Заробітна плата		
1.1	Заробітна плата працівників	2111	Оплата праці
1.1.1	Адміністративний та управлінський персонал	2111	Оплата праці
1.1.2	Господарський та обслуговуючий персонал	2111	Оплата праці
1.2	Нарахування на оплату праці	2120	Нарахування на оплату праці
2	Матеріали та послуги, у т. ч.:		
2.1	придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю на адміністративні і загальнопромислові потреби	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
2.2	придбання робіт та послуг на адміністративні і загальнопромислові потреби	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
2.3	інші витрати на придбання товарів робіт та послуг	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
		2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3	Інші непрямі витрати, у т. ч.:		
3.1	оренда та обслуговування приміщень, будівель та споруд	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3.2	витрати на комунальні послуги та енергоносії	2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв

№ з/п	Статті витрат для калькулювання вартості соціальних послуг	Код економічної класифікації видатків для складання розрахунків до кошторису видатків бюджетної установи	
		КЕКВ	Найменування
		2271	Оплата тепlopостачання
		2272	Оплата водопостачання та водовідведення
		2273	Оплата електроенергії
		2274	Оплата природного газу
		2275	Оплата інших енергоносіїв
3.3	витрати на зв'язок (пошта, телефон, інтернет)	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3.4	транспортні витрати на загально-виробничі та адміністративні потреби	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3.5	витрати на відрядження працівників	2250	Видатки на відрядження
3.6	ремонт та обслуговування обладнання адміністративного та загально-виробничого призначення	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
3.7	амортизація нематеріальних активів загально-виробничого і адміністративного призначення	–	–
3.8	амортизація основних засобів загально-виробничого і адміністративного призначення	–	–
3.9	амортизація інших необоротних матеріальних активів загально-виробничого і адміністративного призначення	–	–
3.10	інші витрати	По суті витрат	

190 ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Супутні роботи та послуги				
Інші витрати				
Всього:				

1.4. Інші прямі витрати

Стаття витрат	Вартість одиниці, грн	Одиниця виміру	Кількість одиниць	Сума, грн
Транспортні витрати				
Ремонт та обслуговування спеціального обладнання та інших спеціальних засобів				
Амортизація спеціального обладнання та інших спеціальних засобів				
Інші витрати				
Всього:				

2. Непрямі витрати**2.1. Заробітна плата**

Штатна посада	Оклад на місяць, грн	Навантаження працівника, %	Кількість місяців в межах замовлення, міс.	Сума, грн
Адміністративний та управлінський персонал				
Господарський та обслуговуючий персонал				
Всього:				
2.2. Нарахування на оплату праці ___ :				
Всього:				

2.3. Матеріали та послуги

Стаття витрат	Вартість одиниці, грн	Одиниця виміру	Кількість одиниць	Сума, грн
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар на загальнопромислові і адміністративні потреби				
Роботи та послуги на загальнопромислові і адміністративні потреби				
Інші витрати на придбання товарів, робіт і послуг				
Всього:				

2.4. Інші непрямі витрати

Стаття витрат	Вартість одиниці, грн	Одиниця виміру	Кількість одиниць	Сума, грн
Оренда та обслуговування приміщень, будівель та споруд				
Витрати на комунальні послуги та енергонесії				
Витрати на зв'язок (у т. ч. пошта, телефон, інтернет)				
Транспортні витрати на загальновиробничі і адміністративні потреби				
Витрати на відрядження працівників				
Ремонт та обслуговування обладнання загальновиробничого і адміністративного призначення				
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого і адміністративного призначення				
Амортизація основних засобів загальновиробничого і адміністративного призначення				

Амортизація інших необоротних матеріальних активів загальнопромислового і адміністративного призначення				
Інші витрати				
Всього:				

3. Вартість людино-години

3.1. Розрахунок коефіцієнта розподілу непрямих витрат

Категорія витрат	Сума, грн
Заробітна плата основного та допоміжного персоналу, що залучається до надання соціальних послуг в межах замовлення	
Сума непрямих витрат	
Коефіцієнт розподілу непрямих витрат ¹ :	–

¹ Розраховується шляхом ділення суми непрямих витрат на суму заробітної плати основного і допоміжного персоналу, які безпосередньо здійснюють надання соціальних послуг.

3.2. Розрахунок вартості людино-години

Категорія витрат	Сума по категорії, грн	Коефіцієнт розподілу непрямих витрат, %	Вартість, грн	Вартість на людино-годину, грн
Прямі витрати				
Заробітна плата		–		
Нарахування на оплату праці		–		
Матеріали та послуги		–		
Інші прямі витрати		–		
Всього прямих витрат:				
Непрямі витрати				
Заробітна плата				

194 ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Нарахування на оплату праці				
Матеріали та послуги				
Інші непрямі витрати				
Всього непрямих витрат:				
Разом:				

4. Розрахунок собівартості надання соціальної послуги

Категорії отримувачів	Вартість на людину-годину, грн	Кількість людино-годин на надання соціальної послуги, год.	Сума, грн

Додаток 7
до Методичних рекомендацій

**Зведення витрат на надання соціальної послуги
протягом планового року у розрізі кварталів**

№	Зміст витрат	За планом на 20... рік (тис. грн)				
		Усього	у тому числі щоквартально			
			I	II	III	IV
1	Заробітна плата					
2	Нарахування на оплату праці					
3	Матеріали та послуги					
	У тому числі:					
	1. Матеріали					
	2. Послуги сторонніх організацій (осіб)					
	3. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування					
	4. Транспортні витрати					
4	Інші витрати					
	У тому числі:					
	1. Витрати на відрядження					
	2. Амортизація					
5	Загальновиробничі витрати					
6	Усього витрат на надання послуги					
7	Зміни залишків витрат майбутніх періодів (+, -)					
8	Планова собівартість надання послуги					

**Розрахунок фонду оплати праці
КЕКВ 2111
до статті витрат “Заробітна плата”**

грн

Найменування видатків	ФОП Разом	
	місяць	рік
Заробітна плата по штатному розпису		
Фонд заробітної плати по посадових окладах		
Доплата за кваліфікаційну категорію керівників та їх заступників		
Доплата за диплом з відзнакою		
Доплата за роботу із секретними документами		
Доплата за почесні звання		
Доплата за науковий ступінь		
Доплата у зв'язку із шкідливими умовами праці		
Інші доплати		
Разом		
Заробітна плата працівників за трудовими угодами		
Премії		
Матеріальна допомога		
у т. ч. на оздоровлення		
для вирішення соціально-побутових питань		
ВСЬОГО фонд оплати праці (КЕКВ 2111)		
Нарахування на оплату праці (КЕКВ 2120)		

Начальник відділу економіки _____

(підпис, прізвище, ініціали)

Додаток 9
до Методичних рекомендаційРозрахунок видатків на придбання предметів, матеріалів,
обладнання та інвентарю
КЕКВ 2210
до статті витрат “Матеріали та послуги”

№ з/п	Найменування видатків	Од. виміру	Кількість на рік	Ціна за одиницю, грн	Видатки всього, грн
1	<i>Придбання канцелярського приладдя, конвертів, марок для відправки службової кореспонденції</i>				
	Папір для факсів	рул.			
	Папір для ксероксів, принтерів (А-4)	пач.			
	і т. д.				
2	<i>Придбання та виготовлення бланків, свідоцтв, посвідчень, грамот, бухгалтерських, статистичних, обкладинок архівних справ та інших бланків, печаток і штампів</i>				
	Бухгалтерські бланки і т. ін.	шт.			
3	<i>Придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань</i>				
	Разом				

Додаток 10
до Методичних рекомендацій

**Розрахунок видатків на оплату послуг (крім комунальних)
КЕКВ 2240
до статті витрат “Загальновиробничі витрати”**

грн

Найменування видатків	Видатки
Оплата професійних послуг сторонніх фахівців	
у т. ч. оплата послуг з палітурних робіт	
Оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування обладнання, техніки, механізмів, локальної мережі	
у т. ч. оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування обладнання, техніки	
Оплата послуг по технічному обслуговуванню обладнання, адмініструванню програмного забезпечення	
у т.ч. оплата послуг з обслуговування комп’ютерних програм	
Оплата послуг з створення, впровадження локальних мереж, систем відеоспостереження, охоронної сигналізації та перепускних систем, пожежогашіння, систем технічного захисту інформації	
Оплата послуг з перезарядки картриджів, тонерів	
Оплата всіх банківських послуг	
у т. ч. забезпечення обслуговування карткових рахунків за договором	
Оплата послуг фіксованого телефонного (місцевого, міжміського, міжнародного) зв’язку, радіоточки, електронної пошти, поштових відправлень, включаючи телеграми, листи, бандеролі, у т. ч.:	
абонентна плата за телефон, радіоточки, інтернет	
міжміські телефонні переговори	
оплата поштових відправлень, включаючи телеграми, листи, бандеролі	
Оплата експлуатаційних послуг, пов’язаних з утриманням будинків і споруд та прибудинкових територій	
у т. ч. оплата експлуатаційних послуг, пов’язаних з утриманням будинків і споруд та прибудинкових територій	
Всього видатків	

Додаток 11
до Методичних рекомендацій

**Розрахунок видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв
КЕКВ 2270
до статті витрат “Загальновиробничі витрати”**

грн

КЕКВ	Найменування видатків	Од. виміру	Вартість за од., грн	Обсяг	Видатки
2271	Оплата тепlopостачання	Гкал			
2272	Оплата водопостачання і водовідведення	куб. м			
2273	Оплата електроенергії	тис. кВт·год.			
2270	Разом				

Начальник відділу економіки _____

(підпис, прізвище, ініціали)

**Розрахунок видатків на відрядження
КЕКВ 2250
до статті витрат “Інші прями витрати”**

грн

Види витрат	Показник
1. Відрядження в межах України:	
Кількість відряджень	
Середня кількість днів відряджень	
Добові, грн	
Проживання в готелі, грн	
Проїзд по Україні (з урахуванням проїзду до місця призначення та назад), грн	
Разом	

Начальник відділу економіки _____
(підпис, прізвище, ініціали)

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку за операціями з обліку витрат на надання соціальних послуг відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків за дебетом за кредитом	
		1. Облік необоротних активів	
1.1	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів	141–143	364, 675, 825
	Водночас відображаються фактичні видатки	802, 811–813	402
1.2	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням, основних засобів та нематеріальних активів, що включаються до вартості необоротних активів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби”, 122 “Нематеріальні активи”	141–143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	802, 811–813	402
1.3	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	141–143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	802, 811–813	402
1.4	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	364, 675
	Водночас проводиться Арутий запис	812	401, 131–133

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1.5	Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму: коригування суми зносу різниці залишкової вартості	131–133	101–122 101–122
1.6	Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму: коригування суми зносу уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	131–133 441 831	101–122 101–122 101–122
1.7	Відображення сум втрат від зменшення корисності необоротних активів	831	131–133
1.8	Нарахування суми зносу (накопиченої амортизації) на необоротні активи	841	131–133
	Водночас проводиться другий запис	401	841
2. Облік запасів			
2.1	Вибуття виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування у випадках, передбачених законодавством, крім отриманих за операціями з внутрішньодомчої передачі запасів Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремого субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси"	802, 811–813	261, 201–218, 231–236, 238, 239 201–218, 231–239

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
2.2	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми безоплатно переданих виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів (установою, що передала) та списання використаних запасів (установою, що отримала)	683, 684	261, 201–218, 231–239
2.3	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми використаних виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів (установою, що передала)	802, 813	683, 684
2.4	Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	831	201–218, 231–239
2.5	Оприбуткування придбаних малоцінних та швидкозношуваних предметів:		
	у разі попередньої оплати	221–222	362, 364
	у разі оплати після їх отримання	221–222	675
	Водночас проводиться другий запис	802, 811–813	411
	Відображення сум витрат, що включаються до складу первісної вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси"	221–222	362, 364, 675
	Водночас проводиться другий запис	802, 811–813	411
	Сума податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	362, 364, 675
2.6	Оприбуткування малоцінних і швидкозношуваних предметів, отриманих як гуманітарна допомога	221–222	364
	Водночас проводиться другий запис	812	411

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
3. Облік операцій з грошовими коштами			
3.1	<p>Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо:</p> <p>шляхом попередньої оплати у випадках, передбачених законодавством</p> <p>після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг</p>	364	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
		675	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
3.2	Оприбуткування бланків звітності, вартість бланків (без ПДВ)	331	311, 313, 321, 323, 364, 675
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	802, 811	311, 313, 321, 323, 364, 675
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	311, 313, 321, 323, 364, 675
	Водночас проводиться запис на позабалансовому рахунку 08		
3.3	Списання витрачених бланків суворорі звітності на підставі акта	802, 811	331, 362
	Водночас проводиться списання з позабалансового рахунка 08		
3.4	Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми	221, 231–236, 238, 239, 331, 802, 811–813, 823	362

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
3.5	Находження в касу плати за телефонні переговори та інших коштів, які відповідно до законодавства відносяться на відшкодування касових видачків	301	364, 802, 811–813
3.36	Списання на фактичні видачки, отримані послуги, виконані роботи (за курсом перерахування авансу)	802, 811–813	364
3.37	Оприбуткування поточних фінансових інвестицій при їх першому визнанні відповідно до законодавства	371	422
3.38	Придбання поточних фінансових інвестицій	371	311–328
	Водночас відображається фонд у фінансових інвестиціях	802–813	422
3.39	Вибуття поточних фінансових інвестицій	422	371
3.40	Погашення кредиторської заборгованості загального фонду, яка утворилася в минулих роках за рахунок власних надходжень бюджетних установ:		
	коригування результату виконання кошторису за загальним фондом	631, 635, 641, 642, 675	431
	відображення фактичних видачків спеціального фонду	811	631, 635, 641, 642, 675
	перерахування коштів	631, 635, 641, 642, 675	323
3.41	Погашення кредиторської заборгованості загального фонду, яка утворилася в минулих роках іншими надходженнями спеціального фонду (фінансові казначейські векселі):		
	коригування результату виконання кошторису за загальним фондом	631, 635, 675	431
	відображення фактичних видачків спеціального фонду, розрахунки за якими будуть здійснені фінансовими казначейськими вексями	813	631, 635, 675
	індосація фінансових казначейських векселів	631, 635, 675	326

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
3.42	Зарахування коштів, що надійшли від сплати єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування	327	673
3.43	Розподіл (перерахування) коштів, що надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	673	327
5. Розрахунки із заробітної плати			
5.1	Нарахування заробітної плати працівникам	802, 811–813	661
5.2	Нарахування стипендій	802, 811	662
5.3	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	802, 811–813	651
5.4	Нарахування суми допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок коштів установи	802, 811–813	661
5.5	Перерахування з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, інших рахунків за дорученням працівників: сум заробітної плати, стипендій, утримань із заробітної плати за товари, продані в кредит; в установи банків на вклади; за добровільним страхуванням; профспілковим організаціям членських профспілкових внесків тощо	661–668	311, 313–316, 318, 319, 321, 323–326, 328
5.6	Нарахування внесків з інших видів страхування, передбачених законодавством	802, 811–813	654
5.7	Перерахування сум внесків за розрахунками із страхування відповідно до законодавства	651, 652, 654	321, 323, 324, 326, 328
5.8	Нарахування гонорару композиторам, артистам, авторам за виконані ними роботи	802, 811	669

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків за дебетом		за кредитом
		6. Облік операцій з власними надходженнями та інші операції		
6.1	Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які відповідно до законодавства відносяться на відшкодування касових видачків	364, 675		802, 811
6.2	Нарахування коштів від реалізації майна, відшкодування вартості завданих збитків тощо	363, 364		711
6.3	Нарахування ПДВ та інших податків, що підлягають перерахуванню до Державного бюджету України відповідно до законодавства	811		641, 642
6.4	Здійснення видачків за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги (сума без ПДВ)	811		364, 675
	Сума ПДВ:			
	якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811		364, 675
	якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641		364, 675
6.5	Списання видачків, проведених за кошти, що надійшли як гуманітарна допомога	812		364, 675
6.6	Проведення видачків за коштами, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду	813		316, 326, 364, 675
6.7	Списані витрати, раніше враховані у витратах майбутніх періодів	802, 811-813		851
7. Облік операцій при виробництві продукції				
7.1	Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад	241, 251		821, 822
7.2	Оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів, які надійшли з переробки	221		825
	Водночас проводиться другий запис	811		411

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
7.3	Прийняття згідно з актом або іншими документами виготовлених приладів і виробів для науково-дослідних і конструкторських робіт	104, 221	632
	Водночас проводиться другий запис	802	401, 411
7.4	Списання на підставі підтвердених документів сум виконаних підрядником будівельно-монтажних робіт, змонтованого обладнання, проектно-вишукувальних робіт та інших витрат на будівництво, реконструкцію та капітальний ремонт об'єктів	802, 811, 813	631

Супутні роботи та послуги				
Інші витрати				
Всього:				

1.4. Інші прямі витрати

Стаття витрат	Вартість одиниці, грн	Одиниця виміру	Кількість одиниць	Сума, грн
Транспортні витрати				
Ремонт та обслуговування спеціального обладнання та інших спеціальних засобів				
Амортизація спеціального обладнання та інших спеціальних засобів				
Інші витрати				
Всього:				

2. Непрямі витрати**2.1. Заробітна плата**

Штатна посада	Оклад на місяць, грн	Навантаження працівника, %	Кількість місяців в межах замовлення, міс.	Сума, грн
Адміністративний та управлінський персонал				
Господарський та обслуговуючий персонал				
Всього:				
2.2. Нарахування на оплату праці ___ :				
Всього:				

2.3. Матеріали та послуги

Стаття витрат	Вартість одиниці, грн	Одиниця виміру	Кількість одиниць	Сума, грн
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар на загальновиробничі і адміністративні потреби				
Роботи та послуги на загальновиробничі і адміністративні потреби				
Інші витрати на придбання товарів, робіт і послуг				
Всього:				

2.4. Інші непрямі витрати

Стаття витрат	Вартість одиниці, грн	Одиниця виміру	Кількість одиниць	Сума, грн
Оренда та обслуговування приміщень, будівель та споруд				
Витрати на комунальні послуги та енергоносії				
Витрати на зв'язок (у т. ч. пошта, телефон, інтернет)				
Транспортні витрати на загальнопромислові і адміністративні потреби				
Витрати на відрядження працівників				
Ремонт та обслуговування обладнання загальнопромислового і адміністративного призначення				
Амортизація нематеріальних активів загальнопромислового і адміністративного призначення				
Амортизація основних засобів загальнопромислового і адміністративного призначення				

Амортизація інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого і адміністративного призначення				
Інші витрати				
Всього:				

3. Вартість людино-години

3.1. Розрахунок коефіцієнта розподілу непрямих витрат

Категорія витрат	Сума, грн
Заробітна плата основного та допоміжного персоналу, що залучається в до надання соціальних послуг в межах замовлення	
Сума непрямих витрат	
Коефіцієнт розподілу непрямих витрат ¹ :	–

¹ Розраховується шляхом ділення суми непрямих витрат на суму заробітної плати основного і допоміжного персоналу, які безпосередньо здійснюють надання соціальних послуг.

3.2. Розрахунок вартості людино-години

Категорія витрат	Сума по категорії, грн	Коефіцієнт розподілу непрямих витрат, %	Вартість, грн	Вартість на людино- годину, грн
Прямі витрати				
Заробітна плата		–		
Нарахування на оплату праці		–		
Матеріали та послуги		–		
Інші прямі витрати		–		
Всього прямих витрат:				
Непрямі витрати				
Заробітна плата				

Нарахування на оплату праці				
Матеріали та послуги				
Інші непрямі витрати				
Всього непрямих витрат:				
Разом:				

4. Розрахунок собівартості надання соціальної послуги

Категорії отримувачів	Вартість на людино-годину, грн	Кількість людино-годин на надання соціальної послуги, год.	Сума, грн

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Ловінська Людмила Геннадіївна
Гапоненко Людмила Василівна
Гізатуліна Людмила Василівна
Сушко Наталія Іванівна

ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ СОЦІАЛЬНИХ ПОСЛУГ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

За загальною редакцією
Т. І. Єфименко та Л. Г. Ловинської

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактор

С. В. Бартош

Коректор

С. М. Циркун

Комп'ютерна верстка

А. Б. Нефедова, Г. Г. Пузиренка

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 12,56. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.