

УДК 657.1:658.115

Н. І. Сушко

кандидат економічних наук, доцент, завідувач відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, nisushko@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2603-2871>

Т. В. Ларікова

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, larikovat2015@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6064-2441>

О. О. Яблонько

науковий співробітник відділу державного фінансового контролю НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lena_yablonko93@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5266-6467>

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ В ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Анотація. У статті досліджено економічну сутність зобов'язань суб'єктів державного сектору за вимогами законодавства. Класифіковано зобов'язання ЗВО окремо за бюджетним і бухгалтерським законодавством, що дало можливість встановити єдині підходи до формування фінансової й бюджетної звітності. Проаналізовано поточний стан зобов'язань ЗВО, визначено їх структуру за даними консолідованого звіту Міністерства освіти і науки України (форма № 1-дс) станом на 1 січня 2018 р. Шляхом порівняння структури зобов'язань 10 ЗВО з'ясовано, що основна їх частка припадає на довгострокові зобов'язання за кредитами, інші довгострокові й поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів. Визначено методологічні засади бухгалтерського обліку й накопичення інформації за договорами енергосервісу через внесення до плану рахунків нових субрахунків, а саме 6017 "Довгострокові зобов'язання за енергосервісом" і 6418 "Розрахунки за зобов'язаннями з енергосервісу", що сприятиме застосуванню НП(С)БОДС із урахуванням галузевих особливостей та імплементації МСБОДС у практику бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: національні положення бухгалтерського обліку, зобов'язання, бюджетні зобов'язання, фінансові зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, доходи майбутніх періодів.

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 32.

Nataliia Sushko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, nisushko@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2603-2871>

Tetiana Larikova

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kiev, Ukraine, larikovat2015@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6064-2441>

Olena Yablonko

SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lena_yablonko93@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5266-6467>

© Сушко Н. І., Ларікова Т. В., Яблонько О. О., 2018

METHODOLOGICAL BASIS FOR THE FORMATION IN ACCOUNTING OF LIABILITY INFORMATION IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Abstract. The article investigates the economic essence of public sector institutions obligations according to the requirements of the legislation, which regulates the budget process, accounting and financial reporting. It is clarified that in the accounting law, the economic substance of the commitments has a single approach, in particular, the obligations are treated as debt of a public sector entity that arose as a result of past events and the recovery of which in the future is expected to lead to a decrease in the resources of the public sector entity, which entails economic benefits or utility potential. The authors suggest the following classification of liabilities according to the budget and accounting legislation: budget legislation – budget commitments, financial commitments, long-term obligations under the energy service, state obligations for state derivatives; accounting legislation – long-term liabilities, current liabilities, unforeseen obligations, incomes of future periods legislation. This allows determining approaches to conduct analytical accounting to ensure the formation of financial and budgetary reporting. The analysis of the current state of higher institutions obligations is conducted. The structure of the obligations according to the consolidated report of the Ministry of Education and Science of Ukraine (p.1-ds) as of 01.01.2018 is determined. Through a comparative analysis of ten HEIs' liability structure, it is established that the main part of the liabilities is occupied by current liabilities and income for future periods. The methodological principles of accounting generalization and accumulation of information under the enegroservice agreements are determined. It requires to add new sub-accounts to the plan of accounts: 6017 "Long-term obligations for the energy service"; 6418 "Settlement of obligations from the energy service". This facilitates the application of the National Accounting Standards, taking into account sectoral peculiarities, and enables the implementation of the International Accounting Standards in the practice of budgetary institutions accounting.

Keywords: national accounting regulations, liabilities, budgetary commitments, financial commitments, long-term liabilities, current liabilities, future income.

JEL classification: H61, I20, M41.

Н. И. Сушко

кандидат экономических наук, доцент, заведующая отделом методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Т. В. Ларикова

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

Е. А. Яблонько

научный сотрудник отдела государственного финансового контроля НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

Аннотация. В статье исследована экономическая сущность обязательств субъектов государственного сектора по требованиям законодательства. Классифицированы обязательства вузов отдельно по бюджетному и бухгалтерскому законодательству, что позволило установить единые подходы к формированию финансовой и бюджетной отчетности. Проанализировано текущее состояние обязательств вузов, определена их структура по данным консолидированного отчета Министерства

образования и науки Украины (форма № 1-дс) по состоянию на 1 января 2018 г. Путем сравнения структуры обязательств 10 вузов выяснено, что основная их доля припадает на долгосрочные обязательства по кредитам, другие долгосрочные и текущие обязательства и доходы будущих периодов. Определены методологические основы бухгалтерского учета и накопления информации по договорам энергосервиса через внесение в план счетов новых субсчетов, а именно 6017 “Долгосрочные обязательства по энергосервису” и 6418 “Расчеты по обязательствам по энергосервису”, что будет способствовать применению НП(С)БУГС с учетом отраслевых особенностей и имплементации МСБУГС в практику бухгалтерского учета субъектов государственного сектора.

Ключевые слова: национальные положения бухгалтерского учета, обязательства, бюджетные обязательства, финансовые обязательства, долгосрочные обязательства, текущие обязательства, доходы будущих периодов.

Протягом останніх років діяльність суб'єктів державного сектору загалом і закладів вищої освіти (ЗВО) зокрема спрямована на вдосконалення інформаційного забезпечення шляхом імплементації норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) у вітчизняний облік і фінансову звітність. Гармонізація національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору з МСБОДС відбувається в рамках виконання заходів Уряду, визначених розпорядчими документами, а саме Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, Стратегією розвитку системи управління державними фінансами і Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [1–3], і націлених на реформування системи управління державними фінансами.

Для ефективних управлінських рішень у сфері державних фінансів фінансова звітність повинна бути більш відкритою, достовірною й прозорою. З цією метою починаючи з 1 січня 2015 р. ЗВО було поетапно запроваджено прийняті на основі МСБОДС національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) [4, с. 64, 65]. Перехід до застосування НП(С)БОДС і методу нарахування в бухгалтерському обліку ЗВО має забезпечити відображення всіх узятих такими установами зобов'язань.

Однак у процесі використання НП(С)БОДС виникли проблемні питання, пов'язані з неузгодженістю класифікацій зобов'язань у бухгалтерському обліку та бюджетному процесі. Водночас згідно з вимогами ч. 3-4 ст. 78 Закону України “Про вищу освіту” від 01.07.2014 № 1556-VII на офіційному сайті ЗВО підлягають оприлюдненню його річний бюджет, фінансовий звіт і звіт про використання й надходження коштів [5]. Тож публічність інформації у сфері вищої освіти обумовлює забезпечення групування в бухгалтерському обліку інформації як за методологією останнього, так і за методологією бюджетного процесу. З огляду на зазначене, а також необхідність запровадження ефективної системи управління зобов'язаннями та їх контролю, постає потреба в дослідженні методологічних засад формування в бухгалтерському обліку і звітності ЗВО інформації про зобов'язання.

Питанням реформування вітчизняного бухгалтерського обліку в державному секторі присвячено публікації Т. І. Єфименко, С. О. Левицької, Л. Г. Ловінської, С. В. Свірко, Н. М. Хорунжак [6–10] та ін. Методологічне підґрунтя інформаційного забезпечення управління державними фінансами в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні розглядали Т. І. Єфименко, В. М. Жук і Л. Г. Ловінська. У своєму монографічному дослідженні вони зробили акцент на особливостях обліку суб'єктів державного сектору, зумовлених насамперед необхідністю дотримання вимог нормативно-правових актів, котрими регулюються бюджетні правовідносини в Україні [6, с. 307]. Особливості обліку зобов'язань бюджетних установ в контексті застосування нормативних документів, що визначають процедури реєстрації бюджетних і фінансових зобов'язань органами Державної казначейської служби України, досліджували Г. В. Янчук, В. І. Янчук та І. М. Сілко [11]. Теоретичні й облікові аспекти зобов'язань бюджетних установ за методологією, чинною до 2017 р., вивчала О. В. Кравченко [12]. Інші дослідники висвітлювали тематику інформаційного забезпечення зобов'язань за доходами суб'єктів державного сектору [13, с. 18] та інноваційні підходи з узагальнення й накопичення в бухгалтерському обліку операцій за зобов'язаннями з енергосервісу [14, с. 189–192]. Водночас питання формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання ЗВО із урахуванням галузевої специфіки та нової методології бухгалтерського узагальнення інформації потребують подальших досліджень.

У зв'язку з цим автори статті мали на меті дослідити методологічні засади формування в бухгалтерському обліку і звітності інформації про зобов'язання ЗВО за вимогами НП(С)БОДС та МСБОДС, зокрема визначити економічну сутність і види зобов'язань, які виникають у ЗВО; проаналізувати сучасний стан зобов'язань ЗВО за даними Міністерства освіти і науки України (МОН) та фінансової звітності ЗВО (форма № 1-дс); визначити класифікаційні групи й види зобов'язань ЗВО, уточнити їх склад, а також удосконалити методичні засади обліку зобов'язань у розрізі аналітичного обліку та розробити форму аналітичних рахунків.

У ході виконання покладених на ЗВО функцій формуються господарські відносини з різними фізичними та юридичними особами, котрі призводять до виникнення зобов'язань, що виконуються за рахунок бюджетних коштів, що є джерелом забезпечення їхньої діяльності як учасників бюджетного процесу.

Порядок взяття учасниками бюджетного процесу зобов'язань, їх облік органами Казначейства і правила погашення регулюються Бюджетним кодексом України. Тому важливо розглянути сутність та класифікацію зобов'язань розпорядників бюджетних коштів за його нормами.

Відповідно до ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, зобов'язання розпорядників бюджетних коштів поділяються на такі види: бюджетне зобов'язання, бюджетне зобов'язання за державними деривативами та довгострокове зобов'язання за енергосервісом [15]. Окрім того, згідно з Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних

коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженням наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 [16], визначено поняття “фінансові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів” і “бюджетні фінансові зобов’язання”. Термін “зобов’язання” в цьому документі трактується як розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет [16]. У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV цей термін тлумачиться як заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [17]. Проте в НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” зобов’язання визначається як заборгованість суб’єкта державного сектору, котра виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб’єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності [18].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов’язання в установах державного сектору, зокрема у ЗВО, містяться в НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, НП(С)БОДС 128 “Зобов’язання”, МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” [18–20]. Операції за розрахунками в національній валюті з дебіторами й кредиторами бюджетних установ прописані в Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов’язань, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372 [21].

При відображенні в обліку зобов’язань суб’єктів державного сектору важливо встановити єдині підходи до визначення їх економічної сутності. Відповідно до МСБОДС 19, зобов’язання трактується як теперішня заборгованість суб’єкта господарювання, що виникає в результаті минулих подій і погашення котрої, за очікуваннями, спричинить вибуття ресурсів суб’єкта господарювання, які втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності [20]. Отже, в законодавстві з питань бухгалтерського обліку й фінансової звітності економічна сутність зобов’язань має єдиний підхід. Так, згідно з МСБОДС 19 зобов’язання поділяються на конструктивні, юридичні та непередбачені, а НП(С)БОДС 128 – на довгострокові, поточні, непередбачені зобов’язання й доходи майбутніх періодів. З огляду на зазначене, пропонуємо розглядати класифікацію зобов’язань суб’єктів державного сектору за двома напрямками: 1) за законодавством із питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; 2) за бюджетним законодавством. Результати дослідження узагальнено на рисунку.

Наразі між класифікацією зобов’язань за НП(С)БОДС 128 та Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі існує прямий зв’язок.



Рисунок. Класифікація зобов'язань за законодавством з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності та за бюджетним законодавством

Складено за: Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>; Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання" : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.

За останні роки у ЗВО зросли обсяги зобов'язань, що підтверджується даними Консолідованого звіту Міністерства освіти і науки України за 2017 рік, оприлюдненого на офіційному веб-сайті МОН. Найбільшу частку у структурі зобов'язань МОН становлять поточні зобов'язання (68,17 %) та доходи майбутніх періодів (29,45 %) [22].

З метою окреслення структури довгострокових та поточних зобов'язань ЗВО проведено аналіз форми № 1-дс, згідно з яким вагому частку довгострокових зобов'язань становлять зобов'язання за кредитами та інші (таблиця).

Як бачимо з таблиці, найбільшу частку у структурі зобов'язань за строками погашення доходи майбутніх періодів становлять у таких ЗВО: ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", НУ "Києво-Могилянська академія", Дніпропетровський національний університет імені Олеса Гончара, Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича і НТУ "Харківський політехнічний інститут". На поточні зобов'язання найвагоміша частка у структурі зобов'язань припадає Харківському державному університету харчування та торгівлі, Національному університету водного господарства та природокористування, НУ "Чернігівський колегіум" імені Т. Г. Шевченка, Одеському національному університету імені І. І. Мечникова та Херсонському національному технічному університету.

Таблиця. Структура зобов'язань закладів вищої освіти України за їх видами станом на 1 січня 2018 р.

Групи запасів	ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"	198	378	85	738	-	НТУ "Харківський політехнічний інститут"	742	108	49
	Національний університет водного господарства та природокористування	-	-	-	-	-	Харківський державний університет харчування та торгівлі	-	-	-
	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	-	-	-	-	-	Одеський національний університет імені І. Мечникова	-	-	-
	НУ "Києво-Могилянська академія"	-	-	-	-	-	Херсонський національний технічний університет	-	-	-
Довгострокові зобов'язання, всього	437	198	378	85	738	-	116	742	108	49
	За цінними паперами	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	За кредитами	437 (3,1)*	378 (2,5)	85 (0,4)	738 (5,9)	-	-	742 (27,7)	108 (4,6)	49 (0,2)
	Інші довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-	116 (0,6)	-	-	-
Поточні зобов'язання, всього	363	1 644	14 820	1 324	11 702	5 514	2 678	1 646	2 232	1 907
	За платежами до бюджету	249 (1,7)	-	-	178 (1,4)	10 (0,2)	673 (3,7)	27 (1,0)	16 (0,7)	37 (0,2)
	За розрахунками за товари, роботи, послуги	0	14 452 (95,1)	-	-	-	1 191 (6,5)	-	22 (0,9)	-
	За кредитами	-	-	-	-	-	-	-	-	-
За розрахунками з оплати праці	-	-	-	-	-	486 (8,8)	389 (2,1)	-	-	-
	За одержаними авансами	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	За розрахунками з оплати праці	-	-	-	90 (0,7)	-	-	-	-	88 (0,4)
	За розрахунками із соціального страхування	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Закінчення таблиці

Групи запасів	ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"	НУ "Києво-Могилянська академія"	Національний університет водного господарства та природокористування	Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	Одеський національний університет імені І. Мечникова	Харківський державний університет харчування та торгівлі	НТУ "Харківський політехнічний інститут"	Херсонський національний технічний університет	НУ "Чернігівський колегіум" імені Т. Г. Шевченка	Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича
За внутрішніми розрахунками	-	-	6 (0,04)	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	114 (0,8)	1 642 (6,3)	362 (2,4)	1 324 (6,8)	11 435 (91,9)	5 018 (90,8)	425 (2,3)	1 618 (60,5)	2 194 (93,8)	1 781 (7,3)
Доходи майбутніх періодів	13 491 (94,4)	24 324 (93,0)	-	17 988 (92,7)	-	13 (0,2)	15 587 (84,8)	287 (10,7)	-	22 413 (92,0)
Разом	14 291	26 166	15 198	19 396	12 440	5 527	18 381	2 675	2 340	24 369

* У дужках вказано частку зобов'язань у їх загальній сумі, %.

Складено за: Звіт про результати фінансової діяльності за 2017 рік / Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. URL: https://drive.google.com/drive/folders/11Ewup7jbb-6FdT3hX_Hm9dPNNGgMx3uf; Річний фінансовий звіт за 2017 рік / НУ "Києво-Могилянська академія". URL: http://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/550-richnyi-fiansovyi-zvit-za-2017-rik; Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Нац. ун-т водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwt.edu.ua/publicna-informacija/finansov-finansovi-dokumenty>; Фінансова звітність за IV квартал 2017 р. / Дніпропетровський нац. ун-т ім. О. Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_4%20kvtartal_2017.rar; Звіти про використання та надходження коштів / Одеський нац. ун-т ім. І. Мечникова. URL: <http://onu.edu.ua/uk/geninfo/finansovi-dokumenty/fin-zvit>; Бюджетні кошти. 2018 рік / Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>; Фінансово-бюджетна звітність за 2017 рік / НТУ "Харківський політехнічний інститут". URL: <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist>; Фінансовий звіт про діяльність ЧНПУ імені Т. Г. Шевченка (2017) / НУ "Чернігівський колегіум" імені Т. Г. Шевченка. URL: <https://drive.google.com/file/d/13T1HN7yUVIUTr3i39VJl5XF-8bq0EJjg/view>; Фінансова, бюджетна та інша звітність за 2017 р. / Чернівецький нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. URL: http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=/ua/finans_inf/06/01.

У ході дослідження виявлено відсутність у примітках до річної фінансової звітності більшості розглянутих ЗВО розподілу видів зобов'язань за строками до 12 місяців і більше, як того вимагають норми розкриття інформації про зобов'язання, визначені НП(С)БОДС 128 “Зобов'язання”.

Одним із видів довгострокових зобов'язань, передбачених Бюджетним кодексом України, є зобов'язання за енергосервісом. Проте залишається актуальним дослідження методологічних засад їх обліку. З метою бухгалтерського узагальнення та накопичення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, потрібно ввести до плану рахунків нові субрахунки, а саме: 6017 “Довгострокові зобов'язання за енергосервісом” – для обліку таких зобов'язань (у міру виконання надавачем енергосервісу договірних умов за цим субрахунком будуть узагальнюватися відповідні довгострокові зобов'язання за тим кодом програмної й економічної класифікації видатків, за котрим плануватимуться кошторисні призначення установі для здійснення цих витрат); 6418 “Розрахунки за зобов'язаннями з енергосервісу” – для проведення таких розрахунків після набуття довгостроковими зобов'язаннями за енергосервісом статусу бюджетного зобов'язання.

Стосовно поточних зобов'язань ЗВО слід зазначити, що їхня частка в загальному обсязі зобов'язань становить понад 90 %. Основними їх статтями у ЗВО є інші поточні зобов'язання, котрі обліковуються за рахунком 64 “Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів”, та доходи майбутніх періодів, які обліковуються за субрахунком 6911 “Доходи майбутніх періодів”.

Зауважимо, що досить велика частка (84–94 %) загальної суми зобов'язань припадає на доходи майбутніх періодів. Оскільки такі доходи по закінченні періоду списуються на рахунки доходів звітного періоду, при формуванні облікової політики важливо визначити термін, при перевищенні котрого надходження на рахунок коштів визнаються в обліку як доходи майбутніх періодів.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що авторами:

- Уперше запропоновано розглядати класифікацію зобов'язань за двома напрямками:

- 1) за законодавством із питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності (довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів);
- 2) за бюджетним законодавством (бюджетне зобов'язання, бюджетне зобов'язання за державними деривативами, довгострокове зобов'язання за енергосервісом, бюджетне фінансове зобов'язання, фінансове зобов'язання).

- Вдосконалено методичні підходи обліку довгострокових зобов'язань за енергосервісом, запропоновано ввести до плану рахунків нові субрахунки, а саме: 6017 “Довгострокові зобов'язання за енергосервісом” для обліку довгострокових зобов'язань і 6418 “Розрахунки за зобов'язаннями з енергосервісу” для проведення таких розрахунків після набуття довгостроковими зобов'язаннями за енергосервісом статусу бюджетного зобов'язання.

- Уточнено понятійний апарат економічної сутності зобов'язань суб'єктів державного сектору за законодавством із питань бухгалтерського обліку й фінансової звітності та бюджетним законодавством.

- Проаналізовано поточний стан зобов'язань ЗВО, визначено їх структуру за даними консолідованого звіту Міністерства освіти і науки України (форма № 1-дс) станом на 1 січня 2018 р. Також здійснено порівняння структури зобов'язань 10 ЗВО України, на підставі якого з'ясовано, що основна частка зобов'язань ЗВО припадає на поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів.

Список використаних джерел

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.

2. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-р>.

3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/437-2018>.

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

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

6. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності : монографія / ДННУ "Акад. фін. упр.". Київ, 2015. 400 с.

7. Левицька С. О. Етапи та напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Сер. : економіка*. 2009. Вип. 11. С. 80–89.

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

9. Свірко С. В., Самчик М. Ю. Бюджетний облік в Україні: новації ХХІ ст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1. С. 221–246.

10. Хорунжак Н. М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрямки модернізації обліку в бюджетних установах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. Вип. 2. С. 131–133.

11. Янчук Г. В., Янчук В. І., Сілко І. М. Теоретичні аспекти обліку зобов'язань бюджетних установ. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Сер. : економічні науки*. 2011. Т. 2. № 2. С. 56–65.

12. Кравченко О. В. Зобов'язання бюджетних установ: теоретичні та облікові аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : економічні науки*. 2014. Вип. 5. Ч. 6. С. 140–144.

13. Сушко Н. І. Інформаційне забезпечення зобов'язань за доходами державного бюджету в контексті модернізації системи управління державними фінансами. *ScienceRise*. 2016. № 9/1. С. 17–22.

14. Сушко Н., Гізатуліна А. Нові інвестиційні інструменти виконання бюджетів: сучасний стан та методологія реалізації. *Економічний потенціал країни: наукові підходи та практика реалізації* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 26–

27 лют. 2016 р. / відп. за вип. С. О. Якубовський ; Одеський нац. ун-т ім. І. І. Мечникова. Одеса, 2016. С. 189–192.

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

16. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

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

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Зобов'язання” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>.

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81065/19a.pdf>.

21. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

22. Консолідований звіт Міністерства освіти і науки України за 2017 рік / М-во освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzheth/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf>.

23. Звіт про результати фінансової діяльності за 2017 рік / Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. URL: https://drive.google.com/drive/folders/11Ewyp7jbb-6EdT3hX_Hm9dpNNGgMx3yf.

24. Річний фінансовий звіт за 2017 рік / НУ “Киево-Могилянська академія”. URL: http://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/550-richnyi-finansoviyi-zvit-za-2017-rik.

25. Фінансові документи. Звіт про використання та надходження коштів / Нац. ун-т водного господарства та природокористування. URL: <http://nuwm.edu.ua/publichna-informacija/finans/finansovi-dokumenty>.

26. Фінансова звітність за IV квартал 2017 р. / Дніпропетровський нац. ун-т ім. О. Гончара. URL: http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_4%20kvartal_2017.rar.

27. Звіти про використання та надходження коштів / Одеський нац. ун-т ім. І. І. Мечникова. URL: <http://onu.edu.ua/uk/geninfo/finansovi-dokumenty/fin-zvit>.

28. Бюджетні кошти. 2018 рік / Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. URL: <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA>.

29. Фінансово-бюджетна звітність за 2017 рік / НТУ “Харківський політехнічний інститут”. URL: <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist/>.

30. Фінансовий та бюджетний звіт 2017 р. ХНТУ / Херсонський нац. техн. ун-т. URL: <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/53644/315857/file/>.

31. Річний фінансовий звіт про діяльність ЧНПУ імені Т. Г. Шевченка (2017) / НУ “Чернігівський колегіум” ім. Т. Г. Шевченка. URL: <https://drive.google.com/file/d/13TIHN7yUVIUTp3i39VJl5XF-8bq0EJg/view>.

32. Фінансова, бюджетна та інша звітність за 2017 р. / Чернівецький нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. URL: http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=/ua/finans_inf/06/01.

References

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *The strategy of modernizing the accounting system in the public sector for 2007–2015* (Decree No. 34, January 16). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п> [in Ukrainian].
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Strategy of development of the system of management of public finances* (Decree No. 774-p, August 1). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-п> [in Ukrainian].
3. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). *The strategy of modernization of the system of accounting and financial reporting in the public sector for the period up to 2025* (Decree No. 437-p, June 20). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/437-2018> [in Ukrainian].
4. Sushko, N. I., Danylenko, S. V. (2018). Improving the regulation of public expenditure on higher education services. *Finance of Ukraine*, 4, 56–74 [in Ukrainian].
5. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *About higher education* (Act No. 1556-VII, July 1). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> [in Ukrainian].
6. Iefymenko, T. I., Zhuk, V. M., & Lovinska, L. H. (2015). *Information in crisis management: the global aspect of accounting standardization and financial reporting*. Kyiv: DNUU "Akademiia finansovoho upravlinnia" [in Ukrainian].
7. Levytska, S. O. (2009). Stages and directions of the reformation of the accounting of the activity of budgetary institutions of the budget accounting system: assessment, prospects. *National university "Ostroh Academy" scientific papers. Economics*, 11, 80–89 [in Ukrainian].
8. Lovinska, L. H., Kaliuha, Ye. V. (2012). Application of accrual method in the context of the public sector accounting reform. *Finance of Ukraine*, 10, 84–96 [in Ukrainian].
9. Svirko, S. V., Samchyk, M. Yu. (2017). Budget accounting in Ukraine: innovations of the 21st century. *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 1, 221–246 [in Ukrainian].
10. Khorunzhak, N. M. (2009). Problems of harmonization of the legislative base and directions of modernization of accounting in budgetary institutions. *The Journal of Zhytomyr State Technological University*, 2, 131–133 [in Ukrainian].
11. Yanchuk, H. V., Yanchuk, V. I., & Silko, I. M. (2011). The theoretical aspects of the accounting obligations of budgetary organizations. *Proceedings of Vinnytsia National Agrarian University. Economics*, Vol. 2, No. 2, 56–65 [in Ukrainian].
12. Kravchenko, O. V. (2014). Obligations of budgetary institutions: theoretical and accounting aspects. *Scientific Journal of Kherson State University. Series "Economic Sciences"*, Vol. 5, Iss. 6, 140–144 [in Ukrainian].
13. Sushko, N. I. (2016). Information provision of obligations on state budget revenues in the context of modernization of public finance management system. *ScienceRise*, 9/1, 17–22 [in Ukrainian].
14. Sushko, N., Hizatulina, L. (2016). New investment instruments for budget execution: current state and implementation methodology. In S. O. Yakubovskiy (Ed.). *Economic potential of the country: scientific approaches and practice of realization* (pp. 189–192). Odesa: Odeskyi natsionalnyi universytet im. I. I. Mechnykova [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
16. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Procedure for registration and accounting of budget commitments of budget funds managers and recipients of budget funds in authorities of the State Treasury Service of Ukraine* (Order No. 309, March 2). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12> [in Ukrainian].
17. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *About accounting and financial reporting in Ukraine* (Act No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

18. Ministry of Finance of Ukraine. (2009). *National position (standard) of accounting in the public sector 101 "Presentation of financial statements"* (Order No. 1541, December 28). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> [in Ukrainian].
19. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *National position (standard) of accounting in the public sector 128 "Obligation"* (Order No. 1629, December 24). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11> [in Ukrainian].
20. IFAC. (n. d.). *International Public Sector Accounting Standard 19 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"*. Retrieved from <http://195.78.68.18/minfin/document/81065/19a.pdf> [in Ukrainian].
21. Ministry of Finance of Ukraine. (2014). *The procedure for accounting certain assets and liabilities* (Order No. 372, April 2). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14> [in Ukrainian].
22. Ministry of Education and Science of Ukraine. (2018). *Consolidated report of the Ministry of Education and Science of Ukraine for 2017*. Retrieved from <https://mon.gov.ua/storage/app/media/budzhet/2018/04/03/zvit-mon-za-2017-rik.pdf> [in Ukrainian].
23. Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman. (2018). *Financial performance report for 2017*. Retrieved from https://drive.google.com/drive/folders/11Ewyp7jbb-6EdT3hX_Hm9dpNNGgMx3yf [in Ukrainian].
24. National University of "Kyiv-Mohyla Academy". (2018). *Annual financial report for 2017*. Retrieved from http://www.ukma.edu.ua/index.php/about-us/sogodennya/dokumenty-naukma/doc_download/550-richnyi-finansovyi-zvit-za-2017-rik [in Ukrainian].
25. National University of Water and Environmental Engineering. (n. d.). *Financial documents. Report on the use and receipt of funds*. Retrieved from <http://nuwm.edu.ua/publiczna-informacija/finans/finansovi-dokumenti> [in Ukrainian].
26. Oles Honchar Dnipro National University. (n. d.). *Financial statements for the fourth quarter of 2017*. Retrieved from http://www.dnu.dp.ua/docs/dnu/Buhgalteria/Zvit_4%20kvartal_2017.rar [in Ukrainian].
27. Odesa I. I. Mechnikov National University. (n. d.). *Reports on usage and receipt of funds*. Retrieved from <http://onu.edu.ua/uk/geninfo/finansovi-dokumenty/fin-zvit> [in Ukrainian].
28. Kharkiv State University of Food Technology and Trade. (n. d.). *Budget funds. 2018 year*. Retrieved from <http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/golovna/public#2018-%D1%80%D1%96%D0%BA> [in Ukrainian].
29. National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute". (n. d.). *Financial and fiscal statements for 2017*. Retrieved from <http://public.kpi.kharkov.ua/finansova-diyalnist/> [in Ukrainian].
30. Kherson National Technical University. (n. d.). *Financial and Budget Report 2017*. Retrieved from <http://kntu.net.ua/ukr/content/download/53644/315857/file/> [in Ukrainian].
31. National University of "Chernihiv Collegium" Shevchenko. (n. d.). *Annual financial report on the activities of National University of "Chernihiv Collegium" Shevchenko (2017)*. Retrieved from <https://drive.google.com/file/d/13TlHN7yUVIUTp3i39VJl5XF-8bq0EJg/view> [in Ukrainian].
32. Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University. (n. d.). *Financial, budget and other reporting for 2017*. Retrieved from http://www.chnu.edu.ua/index.php?op=debug&page=ua/finans_inf/06/01 [in Ukrainian].