

Л. Г. Ловінська

*доктор економічних наук, професор, заступник директора НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@afu.kiev.ua*

СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМИ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ

Анотація. У статті розкрито значення собівартості послуг, що надаються суб'єктами державного сектору – бюджетними установами, в системі управління державними фінансами України, її місце та роль у представленні інформації про діяльність суб'єкта державного сектору у фінансовій звітності. Доведено, що відповідно до міжнародних стандартів поняття послуги є ключовим у побудові як системи бухгалтерського обліку, так і фінансової звітності бюджетних установ. Досліджено зв'язок фінансового результату діяльності суб'єкта державного сектору з досягненням цілей щодо надання послуг населенню та ефективністю використання при цьому бюджетних ресурсів. Запропоновано напрями наукових досліджень та практичного впровадження їхніх результатів щодо створення необхідних передумов для запровадження в бухгалтерський облік бюджетних установ калькулювання собівартості послуг, що ними надаються.

Ключові слова: державний сектор, послуга, стандарти, фінанси, бухгалтерський облік, фінансова звітність, програмно-цільовий метод, стратегія, собівартість.

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 28.

Liudmyla Lovinska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lovinska@afu.kiev.ua

THE COST PRICE OF PUBLIC SECTOR OF UKRAINE SERVICES IN THE CONTEXT OF FINANCIAL MANAGEMENT REFORM

Abstract. The article reveals the importance of the cost of services provided by public sector entities – budget spenders in the public financial management system of Ukraine and describes its place and role in the disclosure of the activities of the public sector entity in the financial statements in accordance with international standards. It is noted that the main objectives of financial reporting on recipients' information needs are to create conditions for accountability of the public sector entity and provide information support for decision-making. It is proved that in accordance with international standards, the concept of services is a key to building both a system of accounting and financial reporting based on its data. The article discloses the connection of the financial results of the activity of the public sector entity with the achievement of the goals to provide services to the population and the effectiveness of the use of budget resources in this case. The author considers the disclosure of financial results and its component definitions, including the cost of manufactured products or services that are used in accordance with the international financial reporting standards of companies, and ways in which these approaches are used in the development of international accounting standards in the public sector. It is proved that the emphasis on disclosures in the financial reporting of Ukraine's public sector according to national standards is in compliance with the rules of budget spending and the effectiveness of public services remains out of sight, so the cost of public services is not methodologically appropriate.

The author highlights modern accounting in the public sector of Ukraine and proposes areas of research and practical implementation of their results to create the necessary prerequisites for the implementation of accounting budgetary institutions costing the services they provide. Thus, the main attention should be focused on the study of the nature of public services and features they provide, the development of the public services classifier with defined groups of services, costing which will take place in the element and the itemized breakdown, to improve the mechanism for budgeting, given the need to use the indicator of the cost of public services. The article considers methodology for calculating the cost of public services.

Keywords: public sector, service, standards, finance, accounting, financial reporting, program-target method, strategy, cost.

JEL classification: H83, M41, M48.

Л. Г. Ловинская

*доктор экономических наук, профессор, заместитель директора НИФИ
ГУНУ “Академия финансового управления”, Киев, Украина*

СЕБЕСТОИМОСТЬ УСЛУГ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА УКРАИНЫ В КОНТЕКСТЕ РЕФОРМЫ ФИНАНСОВОГО УПРАВЛЕНИЯ

Аннотация. В статье раскрыто значение себестоимости услуг, предоставляемых субъектами государственного сектора – бюджетными учреждениями, в системе управления государственными финансами Украины, ее место и роль в предоставлении информации о деятельности субъекта государственного сектора в финансовой отчетности. Доказано, что в соответствии с международными стандартами понятие услуги является ключевым в построении как системы бухгалтерского учета, так и финансовой отчетности бюджетных учреждений. Исследована связь финансового результата деятельности субъекта государственного сектора с достижением целей по предоставлению услуг населению и эффективностью использования при этом бюджетных ресурсов. Предложены направления научных исследований и практического внедрения их результатов относительно создания необходимых предпосылок для введения в бухгалтерский учет бюджетных учреждений калькуляции себестоимости услуг, предоставляемых ими.

Ключевые слова: государственный сектор, услуга, стандарты, финансы, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, программно-целевой метод, стратегия, себестоимость.

Якість та ефективність послуг державного сектору перебувають у центрі економічних перетворень в Україні. Одним з основних завдань Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017—2020 роки (*далі* – Стратегія) визначено підвищення ефективності державних видатків шляхом переходу від утримання установ до фінансування надання якісних державних послуг. При цьому очікуваним результатом названо підвищення якості надання державних послуг та ефективності державних інвестицій [1].

Бухгалтерський облік державного сектору, що нині реформується відповідно до міжнародних стандартів, як функція державного управління перебуває на шляху до розв'язання зазначеного завдання Стратегії. Очевидно, що в умовах пошуку напрямів підвищення якості державних послуг на тлі необхідності посилення економії використання бюджетних коштів на бух-

галтерський облік як інформаційну основу прийняття управлінських рішень покладається обов'язок не тільки контролю цільового використання ресурсів, а й обчислення на підставі науково обґрунтованої методології достовірної вартості державних послуг.

Методологія як поточного обліку витрат на надання послуг, так і обчислення (калькулювання) їхньої собівартості (вартості) добре відпрацьована протягом десятиріч, навіть століть [2, с. 101–110]. Сьогодні не є проблемою для будь-якої сфери матеріального відтворення або надання інтелектуальних послуг визначити технологічні, технічні та організаційні аспекти процесу обчислення вартості продукту праці. Водночас у державному секторі проблематичним є запровадження всього багатого досвіду обліку витрат і калькулювання вартості, набутого наукою і практикою у приватному й корпоративному секторах, державних нефінансових корпораціях тощо.

Варто зауважити, що наукові публікації в Україні, присвячені державним фінансам, бухгалтерському обліку в державному секторі, зазначені питання не висвітлюють.

Труднощі зумовлені домінуванням у державному секторі України певної ідеології обліку витрат і доходів його суб'єктів. Фінансування кошторису на утримання бюджетної установи, а не надання установою певних послуг населенню, його окремим верствам або групам відповідної кількості і якості було покладено в основу побудови системи обліку. Така сама ситуація зберігається дотепер. Тож питання, як “переформатувати” чинну систему обліку навіть за наявності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС), розроблених відповідно та на методологічних засадах міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), як удосконалити бюджетне законодавство, котре подекуди лише декларативно підтримує нову систему обліку, без урахування її фундаментальних новацій, є сакраментальним у контексті реформи управління державними фінансами [3, с. 10–13].

Метою статті є аналіз методологічних засад і нормативно-правового підґрунтя обчислення собівартості послуг суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС і НП(С)БОДС та визначення на підставі такого аналізу напрямів наукових досліджень щодо створення необхідних передумов застосування показника собівартості послуг в управлінні державними фінансами¹.

МСБОДС не мають окремого стандарту, аналога НП(С)БОДС 135 “Витрати”, присвяченого обліку витрат та визначенню вартості послуг, що зумовлено двома причинами.

Перша – концептуальна, впливає з визначення категорії витрат у сучасній системі бухгалтерського обліку. Відповідно до МСБОДС та НП(С)БОДС, витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або

¹ При цьому об'єктом дослідження визначено послуги, які надаються на безоплатній та платній основі бюджетними установами. Такий підхід обумовлений тим, що державні комерційні підприємства (їх так називають згідно з термінологією МСБОДС) ведуть облік і складають фінансову звітність за правилами обліку та звітності підприємницької діяльності.

збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [4, с. 82; 5]. Тож формування та облік витрат розкривається у всіх стандартах, присвячених обліку окремих активів та зобов'язань.

Друга – суто формальна. Текстуально МСБОДС розроблені на основі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), у складі яких немає окремого стандарту, присвяченого витратам, а отже, його немає й у пакеті МСБОДС.

Водночас місце, значення та принципи підходи до обліку послуг у сучасній системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору висвітлено в Концептуальній основі фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання державного сектору (*дали* – Концептуальна основа).

Відповідно до Концептуальної основи головною метою складання фінансової звітності за МСБОДС є надання інформації у фінансових звітах загального призначення (ФЗЗП) для задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг від суб'єктів державного сектору. Це зумовлено тим, що отримувачі послуг – громадяни як платники податків – є й постачальниками ресурсів для фінансового забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору. МСБОДС визначають нормативні вимоги, пов'язані з визнанням, оцінкою та поданням операцій, інших подій і діяльності, які відображаються у ФЗЗП, саме тому, що отримувачі послуг не мають повноважень вимагати від суб'єкта господарювання державного сектору розкриття інформації [4, с. 29]. Крім платників податків є ще дві групи користувачів інформації ФЗЗП:

- законодавчі органи, котрі виступають представниками інтересів отримувачів послуг [4, с. 33];

- організації, які мають повноваження наполягати на складанні фінансових звітів, спеціально розроблених для задоволення їхніх власних конкретних інформаційних потреб. До цієї групи належать регуляторні та наглядові органи, інші адміністративні органи, центральні органи виконавчої влади та контролери використання бюджетних коштів (рахункова палата, аудиторські установи), управлінський персонал суб'єкта господарювання, рейтингові агентства й, у окремих випадках, кредитні установи та організації, які надають фінансову підтримку для цілей розвитку та іншу допомогу [4, с. 34].

Тож, незалежно від того, хто в конкретному випадку є користувачем інформації ФЗЗП, головна мета її складання – задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг – реалізується для виконання двох завдань: створення умов для підзвітності суб'єкта державного сектору та інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень.

Трактування діяльності суб'єктів державного сектору, покладене в основу побудови ФЗЗП, базується на тому, що її мета, сутність і зміст полягають у наданні послуг суспільству в цілому, групам чи окремим громадянам. Тож поняття послуги є ключовим у побудові як системи бухгалтерського обліку, так і ФЗЗП, що складається за його даними.

Користуючись ФЗЗП, отримувачі державних послуг та ті суб'єкти, котрі представляють їхні інтереси, потребують інформації для оцінок щодо економічності, ефективності, результативності й цільового використання ресурсів на надання послуг; прийнятності асортименту та обсягу, обґрунтованості собівартості послуг, наданих протягом звітного періоду; відповідності суми і джерела відшкодування витрат на надання послуг; достатності поточного рівня податкових надходжень чи інших залучених ресурсів для збереження обсягу та якості послуг, які надаються в теперішній час [4, с. 36].

Підсумовуючи викладене, зазначимо:

- МСБОДС і ФЗЗП, сформована за цими стандартами, мають в основі своєї ідеології послугу; ФЗЗП складається для задоволення інформаційних потреб отримувачів послуг, або тих, хто представляє їхні інтереси або від їхнього імені управляє процесом надання послуг;

- фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору відображають досягнення цілей щодо надання послуг населенню й ефективність використання бюджетних ресурсів при цьому.

Зазначимо, що Концептуальна основа приділяє увагу не тільки вартісному аспекту процесу надання послуг та його фінансовому результату, а й нефінансовим показникам, які характеризують обсяг і частоту постачання послуг та взаємозв'язок наданих послуг із ресурсною базою суб'єкта господарювання. Відображення у звітності такої інформації необхідне для оцінки виконання суб'єктом господарювання державного сектору його зобов'язання щодо підзвітності, тобто слід звітувати про використання ресурсів, залучених від споживачів послуг або від їхнього імені, та обґрунтовувати таке використання [4, с. 39].

Запровадження МСБОДС є в певному значенні інновацією не тільки для України та країн, що утворились на території колишнього СРСР, а й для країн із розвинутою економікою. Ключова мета створення МСБОДС полягала в запровадженні до бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору підходів до оцінки та визнання активів, зобов'язань, власного капіталу й доходів і витрат, притаманних обліку недержавних корпорацій. Застосування в обліку виконання бюджетів та діяльності бюджетних установ засад комерційного обліку¹ створює умови для контролю й аналізу окупності та ефективності їхніх витрат. У світлі цього МСБОДС розробляються Комітетом МСБОДС шляхом адаптації до особливостей державного сектору призначених для компаній МСФЗ, що охоплюють, як відомо, власне стандарти фінансової звітності та стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Під час такої адаптації Комітет намагався максимально зберегти обліковий підхід і оригінальний текст МСБО, якщо не було суттєвих особливостей державного сектору, які зумовлювали б відхід від положень МСБО.

Відповідно до проблематики цієї статті доцільно розглянути підходи до розкриття інформації щодо фінансового результату та складових його визначення, зокрема собівартості виготовленої продукції або наданих послуг,

¹ Тут і далі під комерційним обліком розуміється облік підприємницької діяльності.

котрі застосовують за МСБО компанії, та те, як ці підходи використано при розробленні МСБОДС. Саме запровадження концепції визначення фінансового результату діяльності корпорацій є основною новацією в обліку державного сектору.

Згідно з МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, компанії мають скласти фінансову звітність, обов’язковою складовою якої є звіт про прибутки та збитки та інший сукупний прибуток (*Statement of profit or loss and other comprehensive income*) [6]. Прибуток або збиток визначається відповідно до п. 88 цього стандарту через визнання всіх статей доходів та витрат за період.

МСБО 1 визначає загальний сукупний дохід як зміну у власному капіталі протягом періоду та включає всі компоненти “прибутку або збитку” та “іншого сукупного доходу” (п. 7). Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного доходу. Компонентами останнього є: зміни в надлишку переоцінки; переоцінки програм з визначеними виплатами; прибутки й збитки, що виникають унаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів; для окремих зобов’язань, визначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, яка відноситься до змін кредитного ризику зобов’язання.

При визначенні прибутку або збитку витрати поділяють на підкласи з метою виокремлення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Групування витрат може мати дві форми.

Перша – метод “характеру витрат”. Суб’єкт господарювання класифікує витрати за однорідними елементами (амортизація, витрати запасів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу). Фактично цей метод застосовується на виробництвах, де виготовляється один вид продукції, наприклад, у видобувній промисловості, або в малому бізнесі.

Друга – метод “функції витрат” або “собівартості реалізації”, згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості та показують напрям використання ресурсів, тобто відповідно до вітчизняної термінології – за статтями. Згідно з цим методом, суб’єкт господарювання розкриває інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат [6].

В обох випадках при визнанні доходів та витрат “працює” метод нарахування, відповідно до якого чи то виробничі витрати у поелементному розрізі, чи то собівартість, розрахована за статтями витрат, порівнюються з виручкою від реалізації продукції і таким чином визначається прибуток або збиток, котрий, як зазначалося, відокремлюється від іншого сукупного доходу.

Відповідно до МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” (*Presentation of financial statements*) суб’єкти державного сектору обов’язково мають складати

Statement of Financial Performance [4, с. 95]. Назва цього звіту українською мовою перекладена як Звіт про фінансові результати. У МСБОДС 1 зазначено, що суб'єкти державного сектору можуть мати різні напрями діяльності, проводити різні операції, тому у звіті про фінансові результати повинні розкриватися складові результатів діяльності, що створює умови для розуміння досягнутих та прогнозу майбутніх результатів. Саме з цієї причини суб'єкти державного сектору так само, як і корпорації та приватні підприємства, під час групування витрат у звіті про фінансові результати застосовують класифікації, що базуються або на характері витрат, або на їхній функції в межах суб'єкта господарювання залежно від обставин.

При цьому МСБОДС 1 рекомендує статті витрат поділяти на підкласи з метою виокремлення витрат та їх відшкодування за конкретними програмами, видами діяльності чи відповідними сегментами суб'єкта, що звітує. Цю інформацію подають одним із двох методів класифікації витрат [4, с. 106, 107]:

1) за їхнім характером: витрати об'єднують у звіті про фінансові результати згідно з їхнім характером, тобто за елементами, та не перерозподіляють за їхніми різноманітними функціями;

2) за їхніми функціями: витрати класифікують відповідно до програм або призначення, для яких їх здійснювали.

Вибір способу групування витрат, як зазначено у МСБОДС 1, залежить від історичних, нормативних чинників, а також від характеру організації. Обидва способи вказують на витрати, які можуть змінитися прямо чи непрямо, відповідно до зміни обсягу діяльності суб'єкта господарювання. Кожен спосіб подання має переваги для різних типів суб'єктів господарювання.

При групуванні операційних витрат за функціями у формі звіту про фінансові результати наведено статтю “Загальнодержавні послуги” (*General public services*) [4, с. 123]. Очевидно, за цією позицією відображається собівартість таких послуг.

З наведеного можна зробити висновок: підхід щодо ідеології визначення фінансового результату суб'єктами державного сектору, закладений у МСБОДС, концептуально збігається з підходом, передбаченим МСФЗ. Розрахунок собівартості як невід'ємної складової комерційного бухгалтерського обліку є також невід'ємною складовою обліку в державному секторі за МСБОДС.

Висвітленню загальної методології фінансової звітності суб'єктів державного сектору України присвячений НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [5]. При визначенні мети складання фінансової звітності послуги, що надаються суб'єктами державного сектору, навіть не згадуються. Взагалі слово “послуга” застосовується в тексті стандарту лише один раз – у розділі XI “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” при визначенні переліку операцій таких сторін.

Відповідно до НП(С)БОДС 101, фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання; результатів діяльності з погляду ефек-

тивності й досягнення мети діяльності; дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору; цільового використання бюджетних коштів; оцінки якості управління; оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємств; рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків і невизначеності [5].

Вочевидь, мета складання звітності, визначена в НП(С)БОДС 101, не су-перечить МСБОДС, водночас головний акцент щодо розкриття інформації зроблено на дотриманні правил витрачання бюджетних коштів, а оцінка ефективності надання державних послуг залишається поза увагою. Наслідком цього стало те, що показники вартості послуг не передбачені у формах фінансової звітності суб'єктів державного сектору, що їх надають, тож зв'язок цього показника з фінансовим результатом діяльності суб'єктів державного сектору відсутній. У такому контексті потрібно додати, що розрахунок вартості державних послуг не має, як зазначалося, відповідного методологічного та методичного забезпечення й у сучасному бухгалтерському обліку державного сектору України.

З метою аналізу дотримання підходу МСБОДС до визначення фінансового результату в НП(С)БОДС розглянемо структуру та зміст НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" [5]. Відповідно до стандарту Звіт про фінансові результати за формою № 2-дс має чотири розділи, де відображається інформація про доходи, витрати, дефіцит/профіцит у результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду.

При групуванні доходів і витрат за обмінними операціями в розділі 1 "Фінансовий результат діяльності" застосовується поелементний підхід, тобто доходи групуються залежно від джерела походження, а витрати – за їхніми видами. Фінансовий результат (дефіцит/профіцит) розраховується в цілому по установі відповідно до кошторисного принципу.

У розділі 2 "Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та фінансування кредитування бюджету" видатки групуються, як і зазначено в назві, за функціональною класифікацією.

У розділі 3 "Виконання бюджету (кошторису)" звіту про фінансові результати міститься інформація про виконання бюджету (кошторису) в розрізі класифікації доходів бюджету й економічної класифікації видатків і кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами у порівнянні із затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками цього плану з урахуванням змін.

У розділі 4 "Елементи витрат за обмінними операціями" наводяться відповідні елементи витрат, яких зазнав суб'єкт державного сектору в процесі основної діяльності протягом звітного періоду.

При цьому собівартість державних послуг за аналогією з МСБОДС мала би відображатися в розділі 1 за двома статтями "Витрати на виконання бюджетних програм" (за рахунок загального фонду) і "Витрати на виготовлен-

ня продукції (надання послуг, виконання робіт)” (за рахунок спеціального фонду) та відповідати загальній сумі витрат за розділом 4. Водночас, відповідно до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, у розділі 1 за статтею “Витрати на виконання бюджетних програм” відображаються витрати, пов’язані з виконанням суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, а за статтею “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” – витрати, пов’язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт [7].

Тож, на відміну від міжнародних підходів, розкриття інформації щодо собівартості наданих послуг не передбачено у Звіті про фінансові результати, складеному відповідно до НП(С)БОДС 101.

Причиною такої ситуації є, на думку автора, крім абсолютної інноваційності показника собівартості для бухгалтерського обліку державного сектору також відсутність “інфраструктури” та затребуваності його застосування в управлінні державними фінансами України. Не можна реформувати бухгалтерський облік, якщо його підсумкова інформація, відображена у фінансовій звітності, не затребувана користувачем інформації. Замало проголосити важливість калькулювання собівартості державних послуг, якщо механізми фінансування діяльності бюджетних установ не будуть “прив’язані” до цього показника. У Концептуальній основі до МСБОДС із цього приводу зазначено, що основна мета органів державної влади та більшості суб’єктів господарювання державного сектору полягає в тому, аби надати необхідні послуги споживачам. Тому фінансові результати органів державної влади й більшості суб’єктів господарювання державного сектору не будуть повністю або адекватно оцінювати результат діяльності, якщо не відобразатимуть доречну інформацію про результати постачання послуг – інформацію про собівартість, обсяг та частоту постачання послуг, і взаємозв’язок наданих послуг із ресурсною базою суб’єкта господарювання [4, с. 39]. Тобто всі складові управління державним та місцевими бюджетами, бюджетною установою мають методологічно кореспондувати в інформаційному просторі й здійснюватися в розрізі однакових або принаймні зіставних економічних показників. Саме на цю ідею орієнтований програмно-цільовий метод (ПЦМ), який відповідно до Бюджетного кодексу України (БКУ) є методом управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок цих коштів із застосуванням оцінки ефективності їхнього використання на всіх стадіях бюджетного процесу (ст. 2) [8].

Мета застосування ПЦМ – забезпечення оптимального використання бюджетних коштів для досягнення максимальної ефективності і якості надання послуг державою. З цього приводу в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки зазначено: “Показники результату діяльності головних розпорядників бюджетних коштів повинні відображати реальні соціально-економічні наслідки реалізації політики та ступінь досягнення стратегічних цілей держави у відповідній сфе-

рі. Подальше удосконалення системи результативних показників бюджетних програм має бути спрямовано на посилення їх орієнтованості на висвітлення обсягу і якості надання державних послуг та рівня задоволення їх отримувачів” [1]. Водночас дослідження нормативно-правового забезпечення запровадження програмно-цільового бюджетування засвідчило, що жоден із чинних документів не містить вимог щодо застосування показника собівартості послуг, які надаються в рамках виконання бюджетної програми [8–25]. Для того щоб підтвердити думку про те, що показник собівартості послуг на сьогодні не затребуваний в управлінні державними фінансами, наведемо приклад показників результату в паспортах бюджетних програм сфери освітньої діяльності (таблиця).

Дані таблиці вказують на те, що серед результативних показників бюджетних програм КПКВК 2201150 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” й КПКВК 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики” домінують натуральні абсолютні та відносні показники. Лише серед показників ефективності наведено вартісні показники – середні витрати на одного студента, приведенного студента, аспіранта, докторанта. Зазначимо, що ці показники не відображають собівартості освітньої послуги. Їх розраховано за Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 [26]. Розрахунок орієнтовної середньої вартості не передбачає використання даних бухгалтерського обліку та базується на статистичному підході, який нівелює особливості надання освітніх послуг у конкретному освітньому закладі, не є показником собівартості й, вочевидь, не може застосовуватись як результативний показник паспорта бюджетної програми [27, с. 21–26].

У контексті викладеного варто зауважити, що запровадження калькулювання собівартості послуг, що надаються державним сектором, – багатоаспектний процес, який потребує фундаментального наукового дослідження та ретельної практичної підготовки.

Щодо наукового супроводу цієї реформи слід зазначити, що сьогодні обґрунтованої концепції фінансового результату діяльності суб’єктів державного сектору, яка би пояснила економічний зміст та логіку його визначення, сутність собівартості державних послуг, стала б основою для розроблення методології розрахунку як собівартості, так і самого фінансового результату, немає. Досвід запровадження НП(С)БОДС показав, що проста екстраполяція правил і підходів обліку підприємницької діяльності на облік діяльності суб’єкта державного сектору не завжди можлива. Наприклад, якщо порівнювати діяльність бюджетних установ різних типів із підприємницькими структурами (підприємствами), то можна помітити, що здебільшого діяльність цих установ можна розглядати як надання певної сукупності послуг, вартість котрих може бути обчислена за певної реорганізації первин-

Таблиця. Результативні показники паспортів бюджетних програм у сфері освіти (КПКВК 2201150 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами І і ІІ рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"; КПКВК 2201160 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами ІІІ і ІV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики") у 2015 р.

Бюджетні програми	
Результативні показники бюджетної програми	КПКВК 2201150 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами І і ІІ рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"
	КПКВК 2201160 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами ІІІ і ІV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Кількість навчальних закладів 2. Всього середньорічне число штатних одиниць (в тому числі): 3. Адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу 4. Спеціалістів 5. Робітників 6. Викладачів 7. Всього чисельність ставок/штатних одиниць (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017) 8. Розмір одноразової грошової допомоги при працевлаштуванні випускників з числа дітей-сиріт 9. Розмір щорічної допомоги для придбання навчальної літератури особам з числа дітей-сиріт 10. Загальна кошторисна вартість капітального ремонту/реконструкції особам з числа дітей-сиріт
Затрати	<ol style="list-style-type: none"> 1. Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва 2. Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва 3. Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва 4. Середньорічна кількість стипендіатів
Продукт	<ol style="list-style-type: none"> 1. Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва 2. Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва 3. Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва 4. Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва та успішно завершать навчання і захистять дисертацію

Продовження таблиці

Результативні показники бюджетної програми	Бюджетні програми	
	КПКВК 2201150	КПКВК 2201160
	"Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"	"Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"
	5. Кількість стипендіатів (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)	5. Середньорічна кількість докторантів
	6. Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання	6. Випуск докторантів
	7. Кількість студентів заочної форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)	7. Випуск докторантів, які успішно завершать навчання і захистять дисертації
	8. Середньорічна кількість студентів-відмінників	8. Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання
	9. Середньорічна кількість студентів-відмінників (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)	9. Середньорічна кількість студентів денної форми навчання
	10. Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні	10. Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання
	11. Кількість студентів з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)	11. Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету
	12. Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою	12. Кількість студентів, що будуть прийняті на перший курс за денною формою навчання
	13. Кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)	13. Середньорічна кількість студентів-відмінників
	14. Випуск студентів денної форми навчання	14. Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні
	15. Кількість випускників денної форми навчання, які будуть працевлаштовані за фахом	15. Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою
	16. Кількість осіб із числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись щорічна допомога для придбання навчальної літератури	16. Кількість випускників денної форми навчання (без перехідного контингенту)
	17. Кількість випускників ВНЗ, які здобули освіту за напрямками і спеціальностями педагогічного профілю і яким надаватиметься одноразова адресна допомога	17. Кількість випускників денної форми навчання, які будуть працевлаштовані за фахом
	18. Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись одноразова грошова допомога при працевлаштуванні	18. Кількість осіб із числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись щорічна допомога для придбання навчальної літератури
	19. Площа, на яких проведено капітальний ремонт/реконструкцію	19. Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись одноразова грошова допомога при працевлаштуванні

Продовження таблиці

Бюджетні програми	
Результативні показники бюджетної програми	<p>КПКВК 2201150 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"</p> <p>КПКВК 2201160 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"</p> <p>20. Кількість випускників, які здобули освіту за напрямками і спеціальностями педагогічного та медичного профілю і яким надаватиметься одноразова адресна допомога при працевлаштуванні</p> <p>21. Кількість студентів денної форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)</p> <p>22. Кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)</p> <p>23. Кількість студентів заочної форми (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)</p> <p>24. Кількість студентів вечірньої форми навчання (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)</p> <p>25. Кількість студентів, які навчаються на відмінно (на 01.01.2016, 01.07.2016, 01.01.2017)</p> <p>26. Кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва (на 01.01.2016, 01.01.2017)</p> <p>27. Кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва (на 01.01.2016, 01.01.2017)</p> <p>28. Кількість докторантів (на 01.01.2016, 01.01.2017)</p> <p>29. Кількість студентів з числа дітей-сиріт, позбавлених батьківського піклування (на 01.01.2016, 01.01.2017)</p>
	<p>1. Середні витрати на одного аспіранта, які навчаються без відриву від виробництва</p> <p>2. Середні витрати на одного аспіранта, які навчаються з відривом від виробництва</p> <p>3. Середні витрати на 1 докторанта</p> <p>4. Середні витрати на 1 приведенного студента</p>
Ефективність	<p>1. Середні витрати на 1 студента (приведений контингент)</p> <p>2. Середня вартість робіт з капітального ремонту/реконструкції на 1 м²</p>

Закінчення таблиці

Результативні показники бюджетної програми		Бюджетні програми	
КПКВК 2201150	КПКВК 2201160	КПКВК 2201160	
"Підготовка кадрів вищими навчальними закладами І і ІІ рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"		"Підготовка кадрів вищими навчальними закладами ІІІ і ІV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики"	
Якість	1. Питома вага осіб, які отримують відповідний документ про освіту загальному випуску	1. Питома вага осіб, які отримують відповідний документ про освіту загальному випуску	1. Питома вага осіб, які отримують відповідний документ про освіту загальному випуску
	2. Питома вага працівників за фахом випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання	2. Питома вага працівників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання	2. Питома вага працівників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання
	3. Рівень погашення кредиторської заборгованості поточного року	3. Рівень погашення кредиторської заборгованості поточного року	3. Питома вага аспірантів та докторантів, які успішно завершать навчання та захистять дисертації у загальному випуску
	4. Рівень виконання робіт з капітального ремонту/реконструкції	4. Рівень виконання робіт з капітального ремонту/реконструкції	4. Рівень погашення кредиторської заборгованості поточного року (крім ВНЗ, які знаходяться на неконтрольованій території)

Складено за: Про затвердження паспорта бюджетної програми на 2016 рік : спільний наказ Міністерства освіти і науки України та Міністерства фінансів України від 29.02.2016 № 182/277. URL: http://old.mon.gov.ua/files/normative/2016-03-10/5190/nmo-182_277.pdf; Про затвердження паспорта бюджетної програми на 2016 рік : спільний наказ Міністерства освіти і науки України та Міністерства фінансів України від 29.02.2016 № 181/275. URL: http://old.mon.gov.ua/files/normative/2016-03-10/5189/nmo-181_275.pdf; Звіти про використання паспорта бюджетних програм. URL: <http://mon.gov.ua/about/byudzhet/zvit-pro-vikoristannya-pasporta-byudzhetnoi-programi.html>; Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2013 року / Міністерство освіти і науки України. URL: [http://mon.gov.ua/content/%D0%9F%D1%80%B5%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%8E%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%82%2014.pdf](http://mon.gov.ua/content/%D0%9F%D1%80%B5%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%9C%D1%96%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%8E%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%8E%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%82%2014.pdf); Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2015 року / Міністерство освіти і науки України. URL: <http://mon.gov.ua/content/%D0%9F%D1%80%B5%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%82%2015.pdf>; Звіт про використання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2017 року / Міністерство освіти і науки України. URL: <http://mon.gov.ua/content/%D0%9F%D1%80%B5%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%9C%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%82%2017.pdf>

ного, синтетичного та аналітичного обліку. До таких установ належать школи, лікарні, заклади театрального мистецтва тощо. Водночас існують бюджетні установи, діяльність яких не можливо формалізувати в такому аспекті, наприклад, центральні органи виконавчої влади. Безумовно, у широкому розумінні вони надають певні суспільні послуги, але ці послуги не мають натурального виміру та не можуть розглядатись як об'єкт калькулювання. Зрозуміло, для них кошторисний підхід планування та обліку повинен зберігатися. Саме з цим чинником, на нашу думку, пов'язаний той факт, що МСБОДС рекомендують подвійний підхід для класифікації витрат під час визначення фінансового результату за елементами (видами) витрат за напрямом використання ресурсів (собівартість надання державних послуг).

У наукових джерелах відзначається, що принципи формування фінансового результату суб'єкта державного сектору суттєво відрізняються від суб'єктів підприємництва, що зумовлено різними цілями їхньої діяльності. Фінансовий результат бюджетної установи відображає результати виконання кошторису (попередньо затвердженого), при цьому оптимальним є так званий нульовий фінансовий результат – відсутність профіциту чи дефіциту) [28, с. 47, 67]. Обґрунтовується, що організаційно-економічні характеристики суб'єктів господарської діяльності України унеможливають уніфікацію показників фінансових результатів як економічну категорію та об'єкт обліку. Причина такого явища полягає в тому, що для бюджетних неприбуткових організацій надлишок/дефіцит фінансування ідентифікує результат цільового використання бюджетного фінансування і власних надходжень, не виконує функцій накопичення та розподілу між засновниками й учасниками [28, с. 65].

На нашу думку, таке тлумачення фінансового результату суб'єктів державного сектору, є водночас справедливим і дискусійним у всіх його аспектах.

Справедливість наведеної позиції впливає з розуміння сутності бюджетної установи, закладеної у ст. 2 БКУ, де зазначено, що “бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими” [8]. Однак бюджетні установи діють у ринковому середовищі. Вони можуть споживати продукцію та послуги від суб'єктів, які діють на госпрозрахункових засадах, та й самі можуть надавати послуги на безоплатній або платній основі.

На рисунку представлені моделі визначення фінансового результату бюджетних установ відповідно до МСБОДС.

Концептуальний підхід визначення фінансового результату відповідно до МСБОДС та НП(С)БОДС полягає у порівнянні доходів та витрат, які виникають у суб'єкта державного сектору під час провадження діяльності, й розрахований на всіх суб'єктів державного сектору.

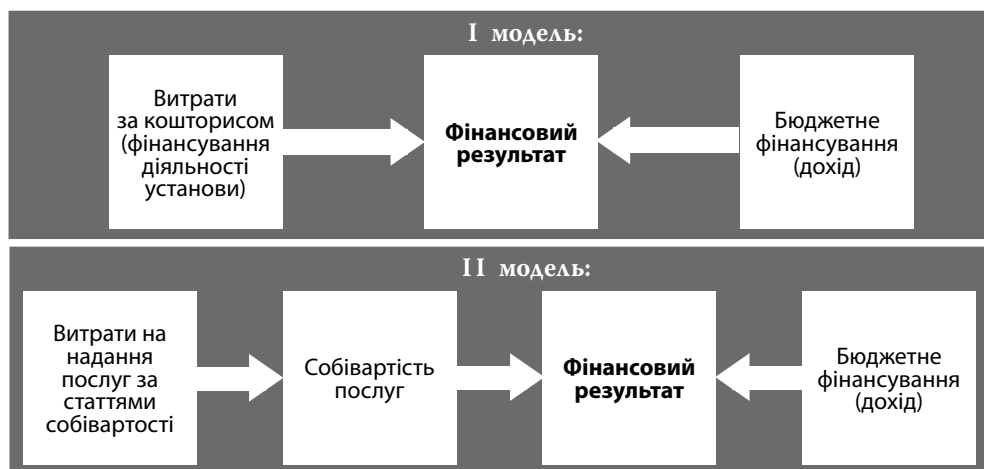


Рис. 1. Моделі визначення фінансового результату бюджетних установ відповідно до МСБОДС

Складено автором.

На сьогодні вся методологічна база, закладена в НП(С)БОДС, орієнтується на застосування першої моделі. До неї також пристосована нормативно-правова база ПЦМ.

Стосовно другої моделі слід зазначити таке. Підходи до її реалізації на практиці лише рамково закладені в НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Для того щоб її запровадити в бухгалтерський облік бюджетних установ необхідно провести дослідження в трьох напрямках:

- економіко-організаційному;
- фінансовому;
- обліково-аналітичному.

Економіко-організаційний напрям передбачає вивчення сутності послуг державного сектору та особливостей їх надання, формалізацію їхнього визначення як категорії і терміна, котре врахувало би процес надання послуги (для встановлення складу витрат на надання послуги, впливу специфіки державного сектору на структуру витрат) і її результат (для встановлення об'єкта калькулювання), розроблення класифікатора державних послуг із визначенням груп послуг, калькулювання собівартості яких відбуватиметься в поелементному (кошторисному) розрізі, й груп послуг калькулювання собівартості яких слід здійснювати у постатейному розрізі, підготовку відповідних змін до бюджетного законодавства.

Дослідження у фінансовій площині доцільно сконцентрувати в аспекті бюджетування з урахуванням потреби в застосуванні показника собівартості державних послуг. Насамперед це стосується ПЦМ, складу та взаємозв'язку його показників. Собівартість у цьому аспекті є універсальним критерієм. Вона у поелементному та постатейному розрізах дає необхідну методологічну основу для визначення складу та методики розрахунку витрат,

є сама по собі показником продукту й підґрунтям для визначення показників ефективності і якості.

Обліково-аналітичний напрям має базуватися на двох попередніх. У його рамках слід опрацювати методологію та методичні підходи до калькулювання собівартості державних послуг, зокрема визначити, відповідно до особливостей діяльності суб'єктів державного сектору, методи обліку витрат і калькулювання собівартості послуг (позамовний, попроцесний, попередільний тощо), варіанти обліку витрат (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний). У такому контексті варто розглянути порядок встановлення об'єкта калькулювання та калькуляційної одиниці, формування звітної калькуляції, методів оцінки незавершеного виробництва (за наявності послуг, термін надання котрих перевищує звітний період), порядок визнання та списання витрат, якщо вони надаються протягом декількох звітних періодів.

Перші два напрями досліджень мають спрямовуватися на визначення ключових засад застосування показника собівартості послуг в управлінні державним сектором у цілому. Третій напрям має більш галузеву спрямованість і поряд із розробленням концептуальних положень передбачає заглиблення у вивчення особливостей різних сфер надання послуг і створення відповідної нормативно-правової бази.

Такий підхід дасть змогу реалізувати вимоги БКУ щодо інформаційних джерел формування показників бюджетних програм. У п. 5 ст. 20 БКУ наголошено, що результативні показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [8].

Проведення наукових досліджень за запропонованими напрямами та практичне впровадження їхніх результатів є об'єктивно необхідним, адже це сприятиме усуненню прогалин у нормативно-правовому полі здійснення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017—2020 роки. Їх реалізація створює умови для переходу від утримання бюджетних установ до надання населенню послуг високої якості, ефективного використання коштів державного та місцевих бюджетів, зміцнення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за кінцевий результат їх діяльності.

Досвід науковців ДННУ “Академія фінансового управління”, набутий при виконанні доручень Міністерства освіти і науки України щодо розрахунку вартості освітніх послуг, під час співпраці з Міністерством соціальної політики України стосовно розроблення методичних підходів до обчислення вартості соціальних послуг, котрі надаються сім'ям із дітьми, які опинилися у складних життєвих умовах, свідчить про те, що калькулювання собівартості послуг суб'єктів державного сектору є одним із безумовних чинників проведення реформ сфери управління державними фінансами. У другому номері журналу “Фінанси України” цього року нами запропоновано науковцям і практикам започаткувати широку дискусію на шпальтах цього та інших наукових видань на тему методології й методичного забезпечення обчислення

вартості послуг, що надаються суб'єктами державного сектору, в т. ч. в освітній сфері, у контексті останніх світових тенденцій та нагальних потреб реформування державного сектору України. Цю статтю підготовлено саме в контексті такої дискусії. Ще раз запрошуємо взяти в ній участь.

Список використаних джерел

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

2. Ловінська А. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

3. Мярковський А. І. Інновації в інформаційному забезпеченні управління державними фінансами. *Фінанси України*. 2016. № 9. С. 7–28.

4. IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. 2014, Vol. I. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.

6. МСБО 1 “Подання фінансової звітності”. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finsanovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu--rik?category=bjudzhet&subcategory=mizhnarodni-standarti-finsanovoi-zvitnosti>.

7. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17/print1483960089630467>.

8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (станом на 14.05.2017). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

9. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-%D1%80>.

10. Про затвердження Основних підходів до впровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 02.08.2010 № 805. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF10114.html.

11. Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1103-14>.

12. Про затвердження Типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2011 № 96. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=356599&cat_id=355990&search_param=%ED%E0%EA%E0%E7&searchPublishing=1.

13. 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://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16052.html.

14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=356637.

15. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Охорона здоров'я” : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства охорони здоров'я України від 26.05.2010 № 283/437. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0403-10>.

16. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Охорона здоров’я” для пілотних проєктів у Вінницькій, Дніпропетровській, Донецькій областях та м. Києві : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства охорони здоров’я від 21.09.2012 № 728/1015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1650-12>.

17. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Освіта” : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства освіти і науки України від 01.06.2010 № 298/519. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0413-10>.

18. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Культура” : наказ Міністерства фінансів України та Міністерства культури і туризму України від 01.10.2010 № 1150/41. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0952-10>.

19. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Державне управління” : наказ Міністерства фінансів України від 01.10.2010 № 1147. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0945-10>.

20. Про затвердження Примірного переліку результативних показників бюджетних програм для місцевих бюджетів за видатками, що можуть здійснюватися з усіх місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 27.07.2011 № 945. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11152.html.

21. Про затвердження типових форм бюджетних запитів для формування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 17.07.2015 № 648. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0957-15>.

22. Щодо формування місцевих бюджетів на 2017 рік : лист Міністерства фінансів України від 19.09.2016 № 31-0511014-8/26486.

23. Щодо удосконалення методики здійснення порівняльного аналізу ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів : лист Міністерства фінансів України від 19.09.2013 № 31-0511014-5/27486.

24. Щодо здійснення моніторингу стану запровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні та підготовки аналітичних матеріалів з даного питання необхідно надати інформацію : лист Міністерства фінансів України від 17.02.2016 № 31-0511014-8/4647.

25. Щодо складання проєктів місцевих бюджетів на 2017 рік : лист Міністерства фінансів України від 04.08.2016 № 31-05110-14-21/22616.

26. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF/print1443615883223739>.

27. Ловінська Л. Визначення вартості освітніх послуг. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 12–26.

28. Осадча О. О. Інформаційне забезпечення результатів господарської діяльності: обліково-аналітичні підходи : монографія. Рівне : НУВГП, 2015.

References

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Stratehiya reformuvannya sy'stemy` upravlinnya derzhavny'my` finansamy` na 2017–2020 roky`* [Strategy for reforming the public finance management system for 2017-2020] (Order No. 142-p, February 8). Retrieved from <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370> [in Ukrainian].

2. Lovins'ka, L. H. (2006). *Ocinka v bukhhalters`komu obliku* [Valuation in accounting]. Ky`yiv: KNEU [in Ukrainian].

3. Myarkovs`kyj, A. I. (2016). Innovaciyi v informacijnomu zabezpechenni upravlinnya derzhavny'my` finansamy` [Innovations in information support of public finance management]. *Finsany` Ukrainyiny`* [Finance of Ukraine], 9, 7–28 [in Ukrainian].

4. IPSAS 1 "Presentation of Financial Statements". (2014). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. 2014, Vol. I. Retrieved from <http://www.ifrs.org/ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

5. Ministry of Finance of Ukraine. (2009). *Nacional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannya finansovoyi zvitnosti"* [National Regulation (Standard) of Accounting in the Public Sector 101 "Presentation of Financial Statements"] (Order No. 1541, December 28). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> [in Ukrainian].

6. MSBO 1 "Podannya finansovoyi zvitnosti" [IAS 1 "Presentation of Financial Statements"]. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu--rik?category=bjudzhet&subcategory=mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> [in Ukrainian].

7. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). *Poryadok zapovnennya form finansovoyi zvitnosti v derzhavnomu sektori* [The procedure for filling out forms of financial reporting in the public sector] (Order No. 307, February 28). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17/print1483960089630467> [in Ukrainian].

8. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetni'j kodeks Ukrayiny'* [Budget Code of Ukraine] (Act No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].

9. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Pro skhvalennya Konceptiyi reformuvannya miscevy'kh byudzhativ* [On approving the Concept of Reforming Local Budgets] (Order No. 308-p, May 23). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-%D1%80> [in Ukrainian].

10. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Osnovny'kh pidkhodiv do vprovadzhennya prohramno-cil'ovoho metodu skladannya ta vy'konannya miscevy'kh byudzhativ* [On the approval of the Basic Approaches to the implementation of the program-target method of compilation and implementation of local budgets] (Order No. 805, August 2). Retrieved from: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF10114.html [in Ukrainian].

11. Ministry of Finance of Ukraine. (2014). *Pro deyaki py'tannya zaprovadzhennya prohramno-cil'ovoho metodu skladannya ta vy'konannya miscevy'kh byudzhativ* [On some issues of introduction of the program-target method of compilation and execution of local budgets] (Order No. 836, August 26). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1103-14> [in Ukrainian].

12. Ministry of Ukraine. (2011). *Pro zatverdzhennya Ty'povoyi vidomchoyi klasy'fikaciyi vy'datkiv ta kredy'tuvannya miscevy'kh byudzhativ* [On approval of the Standard departmental classification of expenditures and lending to local budgets] (Order No. 96, February 14). Retrieved from http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=356599&cat_id=355990&search_param=%ED%E0%EA%E0%E7&searchPublishing=1 [in Ukrainian].

13. Ministry of Finance of Ukraine. (2014). *Pro zatverdzhennya Struktury' koduvannya prohramnoyi klasy'fikaciyi vy'datkiv ta kredy'tuvannya miscevy'kh byudzhativ i Ty'povoyi prohramnoyi klasy'fikaciyi vy'datkiv ta kredy'tuvannya miscevy'kh byudzhativ / Ty'mchasovoyi klasy'fikaciyi vy'datkiv ta kredy'tuvannya dlya byudzhativ miscevoho samovryaduvannya, yaki ne zastosovuyut' prohramno-cil'ovoho metodu* [On the approval of the Coding Framework for the program classification of expenditures and lending to local budgets and the Standard program classification of expenditures and lending to local budgets / Temporary classification of expenditures and crediting for local government budgets, which don't apply the program-target method] (Order No. 1195, December 2). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16052.html [in Ukrainian].

14. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro zatverdzhennya Metody'chny'kh rekomendacij shhodo zdiysnennya ocinky' efekty'vnosti byudzhetni'kh prohram* [On approval of Methodological recommendations on the evaluation of the effectiveness of budget programs] (Order No. 608, May 17). Retrieved from http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=356637 [in Ukrainian].

15. Ministry of Finance of Ukraine, Ministry of Health of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Ty'povoho pereliku byudzhethny'kh prohram ta rezul'taty'vny'kh pokazny'kiv yikh vy'konannya dlya miscevy'kh byudzhethiv u haluzi "Okhorona zdorov'ya"* [On approval of the Typical List of budgetary programs and performance indicators for their implementation for local budgets in the healthcare sector] (Order No. 283/437, May 26). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0403-10> [in Ukrainian].

16. Ministry of Finance of Ukraine, Ministry of Health of Ukraine. (2012). *Pro zatverdzhennya Ty'povoho pereliku byudzhethny'kh prohram ta rezul'taty'vny'kh pokazny'kiv yikh vy'konannya dlya miscevy'kh byudzhethiv u haluzi "Okhorona zdorov'ya" dlya pilotny'kh proektiv u Vinny'c'kij, Dnipropetrovs'kij, Donec'kij oblastiakh ta m. Ky'yevi* [On approval of the Typical List of budgetary programs and performance indicators for their local budget implementation in the healthcare sector for pilot projects in Vinnytsia, Dnipropetrovsk, Donetsk region and Kyiv] (Order No. 728/1015, September 21). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1650-12/> [in Ukrainian].

17. Ministry of Finance of Ukraine, Ministry of Education and Science of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Ty'povoho pereliku byudzhethny'kh prohram ta rezul'taty'vny'kh pokazny'kiv yikh vy'konannya dlya miscevy'kh byudzhethiv u haluzi "Osvita"* [On approval of the Typical List of budget programs and performance indicators for their implementation for local budgets in the education sector] (Order No. 298/519, June 1). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0413-10/> [in Ukrainian].

18. Ministry of Finance of Ukraine, Ministry of Culture and Tourism of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Ty'povoho pereliku byudzhethny'kh prohram ta rezul'taty'vny'kh pokazny'kiv yikh vy'konannya dlya miscevy'kh byudzhethiv u haluzi "Kul'tura"* [On approval of the Typical List of budget programs and performance indicators for their implementation for local budgets in the culture sector] (Order No. 1150/41, October 1). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0952-10> [in Ukrainian].

19. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *Pro zatverdzhennya Ty'povoho pereliku byudzhethny'kh prohram ta rezul'taty'vny'kh pokazny'kiv yikh vy'konannya dlya miscevy'kh byudzhethiv u haluzi "Derzhavne upravlinnya"* [On approval of the Typical List of budget programs and performance indicators for their implementation for local budgets in the public administration] (Order No. 1147, October 1). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0945-10> [in Ukrainian].

20. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *Pro zatverdzhennya Pry'mirnoho pereliku rezul'taty'vny'kh pokazny'kiv byudzhethny'kh prohram dlya miscevy'kh byudzhethiv za vy'datkamy', shho mozhut' zdiysnyuvaty'sya z usikh miscevy'kh byudzhethiv* [On approval of the Particular List of effective indicators of budget programs for local budgets on expenditures that can be performed from all local budgets] (Order No. 945, July 27). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11152.html [in Ukrainian].

21. Ministry of Finance of Ukraine. (2015). *Pro zatverdzhennya ty'povy'kh form byudzhethny'kh zapy'tiv dlya formuvannya miscevy'kh byudzhethiv* [On approval of standard forms of budget requests for the formation of local budgets] (Order No. 648, July 17). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0957-15> [in Ukrainian].

22. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Shhodo formuvannya miscevy'kh byudzhethiv na 2017 rik* [On the formation of local budgets for 2017] (Letter No. 31-0511014-8/26486, September 19) [in Ukrainian].

23. Ministry of Finance of Ukraine. (2013). *Shhodo udoskonalennya metody'ky' zdiysnennya porivnyal'noho analizu efekty'vnosti byudzhethny'kh prohram, yaki vy'konuyut'sya rozporядny'kamy' koshtiv miscevy'kh byudzhethiv* [Concerning the improvement of the methodology of comparative analysis of the effectiveness of budget programs implemented by the administrators of local budgets] (Letter No. 31-0511014-5/27486, September 19) [in Ukrainian].

24. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Shhodo zdiysnennya monitory'nhu stanu zaprovadzhennya prohramno-cil'ovoho metodu na miscevomu rivni ta pidhotovky' anality'chny'kh materialiv z danoho py'tannya neobkhidno nadaty' informaciyu* [Regarding the monitoring of the implementation of the program-target method at the local level and the preparation of ana-

lytical materials on this issue, it is necessary to provide information] (*Letter* No. 31-0511014-8/4647, February 17) [in Ukrainian].

25. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *Shhodo skladannya proektiv miscevy`kh byudzhativ na 2017 rik* [Concerning the drafting of local budgets for 2017] (*Letter* No. 31-05110-14-21/22616, August 4) [in Ukrainian].

26. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *Metody`ka rozrakhunku oriyentovnoyi seredn`oyi vartosti pidhotovky` odnogo kvalifikovanoho robotny`ka, fakhivcy`a, aspiranta, doktoranta* [Method of calculation of the approximate average cost of training one skilled worker, specialist, postgraduate student, doctoral student] (*Resolution* No. 346, May 20). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-%D0%BF/print1443615883223739> [in Ukrainian].

27. Lovins`ka, L. (2017). Vy`znachennya vartosti osvitnikh posluh [Determining the cost of educational services]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 2, 12–26 [in Ukrainian].

28. Osadcha, O. O. (2015). *Informacijne zabezpechennya rezul`tativ hospodars`koyi diyal`nosti: oblikovo-anality`chni pidkhody`* [Information support of the results of economic activity: accounting and analytical approaches]. Rivne: NUVHP [in Ukrainian].