

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Проблеми та перспективи розвитку організації та методики
обліку і контролю соціальних витрат бюджетних установ»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 МЗ (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Ліннік Р.А.
«14» листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., асистент
Оксана ЮРЧЕНКО
«14» листопада 2022 р.
Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет

Факультет ЦЗДО

Кафедра аудиту, обліку та оподаткування

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік та оподаткування»

Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма

Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ

завідувач кафедри

к.е.н., доцент

Олена МАГОПЕЦЬ

« 14 » листопада 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

Літнік Руслан Андрійович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Проблеми та перспективи розвитку організації та методики обліку і контролю соціальних витрат бюджетних установ

2. Керівник роботи (проекту)

Юрченко Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту) Метою роботи є обґрунтування доцільності виокремлення соціальних витрат, як об'єкту обліку бюджетних установ, та визначення напрямів побудови ефективної системи їх обліку та контролю для досліджуваної установи

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	29.10.2022 р. – 02.11.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2022 р. – 05.11.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2022 р. – 12.11.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2022 р. – 13.11.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2022 р. – 14.11.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	14.11.2022 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Ліннік Руслан Андрійович. Проблеми та перспективи розвитку методології, організації та методики обліку та контролю соціальних витрат бюджетних установ

Випускна кваліфікаційна робота присвячена дослідженню сутності соціальних витрат, як об'єкту обліку у бюджетній сфері, визначенню впливу різних облікових теорій на становлення та розвиток, методологію обліку та контролю соціальних витрат.

Здійснено аналіз показників діяльності та фінансового стану Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова. Обґрунтовано доцільності виокремлення соціальних витрат, як об'єкту обліку бюджетних установ, та визначено напрями побудови ефективної системи їх обліку та контролю для досліджуваної установи.

Обґрунтовано доцільність виокремлення у державному секторі об'єкту обліку та контролю «соціальні витрати» та запропоновано підходи до їх класифікації з метою побудови ефективної системи обліку та контролю, а саме поділ соціальних витрат на: витрати на нарахування обов'язкових платежів за ЄСВ; витрати на нарахування лікарняних; витрати на соціальне забезпечення та охорону праці.

Ключові слова: соціальні витрати, облік, контроль, бюджетна сфера, облікові теорії

ANNOTATION

Linnik Ruslan Andreyovych Problems and prospects of development of the organization and methodic of accounting and control of social costs of budgetary institutions - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation" of the educational-professional program "Accounting and Taxation in Business Management and the Public Sector of Economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2022.

Graduation qualification work is devoted to researching the essence of social costs as an object of accounting in the budgetary sphere, determining the influence of various accounting theories on the formation and development, methodology of accounting and control of social costs.

An analysis of the activity indicators and financial condition of the Regional Center of Vocational Education named after O.S. Egorov. The expediency of singling out social costs as an object of accounting of budget institutions is substantiated, and the directions of building an effective system of their accounting and control for the institution under study are determined.

The expediency of singling out the object of accounting and control "social costs" in the public sector is substantiated, and approaches to their classification are proposed in order to build an effective system of accounting and control, namely, the division of social costs into: costs of calculating mandatory payments for the EES; expenses for the accrual of sick leave; expenses for social security and labor protection.

Key words: social costs, accounting, control, budgetary sphere, accounting theories

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ І ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	13
1.1 Соціальні витрати як економічна категорія та об’єкт облікового спостереження у бюджетній сфері	13
1.2 Соціальні витрати як об’єкт фінансового контролю в державному секторі економіки	27
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ І.....	37
РОЗДІЛ ІІ ОРГАНІЗАЦІЙНО – ЕКОНОМІЧНІ УМОВИ ДІЯЛЬНОСТІ РЕГІОНАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ ІМ. О.С. ЄГОРОВА ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ.....	39
2.1 Організаційно – економічні характеристики Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова.....	39
2.2. Особливості організації обліку та контролю, сучасний стан та напрями удосконалення облікової політики Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова.....	53
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ ІІ	62
РОЗДІЛ ІІІ СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ РЕГІОНАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ ІМ. О.С. ЄГОРОВА.....	65
3.1. Облік та контроль соціальних витрат з нарахування ЄСВ та лікарняних Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова.....	65
3.2. Облік соціальних витрат на соціальне забезпечення та інших соціальних витрат.....	73
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ ІІІ.....	86
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94
ДОДАТКИ.....	102

ВСТУП

У XX столітті більшість економічних наукових досліджень було спрямовано на забезпечення ефективності економіки та економічні інтереси членів суспільства. Філософія суспільного розвитку XXI століття - це філософія сталого розвитку, яка передбачає гармонічний розвиток економіки, соціальної сфери та екології. Відповідно значна увага у суспільстві приділяється соціальній сфері, що безпосередньо пов'язано із соціальною політикою на різних рівнях управління та інформаційним забезпеченням її формування та контролю її реалізації. У цьому зв'язку виникають нові облікові об'єкти, що насамперед стосується соціальних витрат.

Інформація соціального характеру в системі бухгалтерського обліку відображується на рахунках та має надати можливість оцінити якісний рівень життя працівників, стан навколишнього середовища. Відповідно це обумовлює актуальність дослідження проблематики обліку та контролю соціальних витрат та їх ефективності.

Соціальна роль бухгалтерського обліку розглядалася у працях зарубіжних вчених: М. Метьюса, М. Перери, М. Добія та вітчизняних вчених М. Білухи, Ф. Бутинця, Ю. Вериги, Т. Давидюк, І. Жиглей, І. Замули, Г. Кірейцева, А. Лозинського, Н. Малюги, В. Моссаковського, О. Олійника, М. Пушкаря, Л. Чижевської, В. Шевчука, О. Шоляк, а саме – питання економічного захисту працівників підприємства, виходячи зі зростання соціальної значущості системи обліку під час розвитку ринкових умов господарювання.

Соціальним питанням, як невід'ємним складовим збалансованої господарської діяльності, приділяють увагу відомі вчені-обліковці І. Жиглей, С. Легенчук, Н. Малюга, С. Свірко, Ю. Кузьмінський, З. Гуцайлюк, Г. Давидов, Л. Ловінська, Л. Чижевська, І. Садовська та інші.

Дослідження теоретичних і практичних аспектів фінансового забезпечення суспільних потреб відображено у працях багатьох вітчизняних вчених-економістів, а саме: В. Андрущенка, О. Барановського,

С. Буковинського, О. Василика, В. Гейця, І. Д'яконової, М. Єрмошенка, С. Мельника, В. Опаріна, К. Павлюка, Ю. Пасічника, І. Сала, Г. Старостенка, В. Федосова, С. Фролова, І. Чугунова, С. Юрія та ін.

Проблематика обліку у бюджетній сфері, зокрема, в частині витрат є центром наукових інтересів таких науковців, як Н. Хорунжак, С. Свірко, А. Пилипенко, С. Левицької та ін. Проте, соціальні витрати, як об'єкт обліку і контролю не виокремлюються. Відповідно, незважаючи на значну роботу, виконану вітчизняними та зарубіжними науковцями, необхідно розвивати організацію та методологію обліку та контролю соціальних витрат та продовжувати теоретичні дослідження щодо формування нормативно-методичних засад інформаційного забезпечення оцінки рівня соціальних витрат та управління їх ефективністю з метою вказати на проблеми соціального навантаження бухгалтерського обліку.

Науковцями зазначається, що нормативна регламентація обліку в Україні на рівні національних стандартів бухгалтерського обліку, порівняно з міжнародною практикою є недостатньою, що призводить до звуженого та неадекватного представлення соціальних витрат у формах фінансової звітності.

Базовим для дослідження обрано бюджетну установу Регіональний центр професійної освіти ім. О.С. Єгорова. Для досліджуваної установи, як і для інших бюджетних установ, метою діяльності яких є задоволення потреб у послугах, а не отримання прибутку (відповідно до Бюджетного кодексу України вони мають статус неприбуткових), соціальна функція має полягати у: сприянні можливості отримання (надання) високоякісних послуг усім верствам населення; забезпеченні належного рівня якості за мінімальних затрат; досягненні збалансованості потреби у матеріально-технічному постачанні, кадрах і послугах. Виконання цієї функції потребує розробки показників соціального характеру, застосування відповідних технологій та інструментарію їхніх розрахунків, а також формування науково обґрунтованої методології відображення в обліку, а саме: розробки принципів, методів обліку, а також алгоритмів і напрямів руху даних, форм документації, документообігу, нових

рахунків. Саме ці обставини визначили цільову спрямованість та структурологічну будову випускної кваліфікаційної роботи.

Метою роботи є обґрунтування доцільності виокремлення соціальних витрат, як об'єкту обліку бюджетних установ, та визначення напрямів побудови ефективної системи їх обліку та контролю для досліджуваної установи.

Для досягнення поставленої мети було визначено та вирішено такі завдання:

- з'ясовано сутність соціальних витрат як економічної категорії;
- визначені соціальні витрати як об'єкт обліку в світлі різних облікових теорій;
- досліджено соціальні витрати як об'єкт облікового спостереження та фінансового контролю у бюджетній сфері;
- визначено організаційно - економічні особливості господарської діяльності Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова;
- вивчена організація роботи облікового процесу та з'ясовано особливості обліку Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова;
- розкрито сучасний стан та напрями удосконалення обліку та контролю соціальних витрат Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова.

Об'єктом дослідження проведеного при виконанні випускної кваліфікаційної роботи є процеси пов'язані з соціальними витратами бюджетних установ.

Предметом дослідження випускної кваліфікаційної роботи є теорія, методологія, методика та організація обліку та контролю соціальних витрат бюджетних установ.

Теоретичну і методологічну основу дослідження становили діалектичний метод пізнання, фундаментальні положення економічної теорії та облікових теорій, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку обліку, в умовах зростання соціальної відповідальності, розвитку обліку у суспільному секторі економіки.

У процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, а саме: абстрактно-логічний – для уточнення сутності економічної категорії соціальні витрати та особливостей трактування соціальних витрат як об'єкту обліку, зокрема, у бюджетній сфері; історичний – у дослідженні генезису й розвитку камеральної парадигми обліку та облікових теорій; діалектичний – для розгляду процесів управління соціальними витратами, їх обліку і контролю у їх взаємозв'язку і розвитку; методи економічних досліджень – для аналізу стану фінансування досліджуваної бюджетної установи та визначення місця соціальних витрат у структурі фінансування.

Інформаційна база дослідження представлена законодавчими й нормативними актами, що регламентують процеси фінансування бюджетних установ та системі їх обліку та звітності, матеріалами, опублікованими в монографіях вітчизняних і закордонних дослідників, статтями у періодичній фаховій пресі, що присвячені проблематиці обліку та контролю у бюджетній сфері, а також внутрішніми регламентами, на підставі яких функціонує Регіональний центр професійної освіти ім. О.С. Єгорова.

Результати дослідження мають практичну спрямованість та містять елементи наукової новизни, що підтверджується тим, що рекомендації з формування внутрішнього регламенту з облікової політики прийняті до впровадження Регіональним центром професійної освіти ім. О.С. Єгорова.

Наукова новизна полягає в тім:

вперше:

- обґрунтовано доцільність виокремлення у державному секторі об'єкту обліку та контролю «соціальні витрати» та запропоновано підходи до їх класифікації з метою побудови ефективної системи обліку та контролю, а саме поділ соціальних витрат на: витрати на нарахування обов'язкових платежів за ЄСВ; витрати на нарахування лікарняних; витрати на соціальне забезпечення та охорону праці;

- обґрунтовано доцільність застосування транзитних рахунків для формування показників соціальної звітності бюджетних установ в частині

соціальних витрат в умовах діючого правового поля в частині обліку витрат бюджетних установ.

дістали подальший розвиток:

- теоретичні засади обліку соціальних витрат, а саме, доведено, що розвитком етичної облікової теорії в сучасних умовах є можливим визнати реалізацію концепції інтегрованої звітності яка крім фінансових показників включає ще й соціальні і екологічні; різновидом матеріалістичної теорії вважають соціально-корпоративну теорію, що поєднує мікрорівень з деякими соціальними завданнями, які ставить суспільство перед адміністрацією підприємств у вигляді необхідності вирішувати екологічні проблеми і здійснювати соціальний захист різних груп населення; соціальні витрати, як об'єкт обліку є однією з центральних категорій відповідно до соціальної та етичної облікових теорій.

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Проблеми та перспективи розвитку соціальної відповідальності бізнесу аграрного сектору економіки України» матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Соціоекономіка та менеджмент: стан, тенденції, управлінські рішення».

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Нормативно – методологічні засади обліку та контролю соціальних витрат бюджетних установ» розглянуто соціальні витрати як економічну категорію та об'єкт облікового спостереження та фінансового контролю у бюджетній сфері.

У другому розділі «Організаційно – економічні умови діяльності регіонального центру професійної освіти ім. О.С. ЄГОРОВА та їх відображення в обліку та звітності» висвітлено Особливості діяльності, організації обліку та контролю, сучасний стан та напрями удосконалення облікової політики досліджуваної установи.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями вдосконалення обліку та

контролю соціальних витрат регіонального центру професійної освіти ім. О.С. ЄГОРОВА» досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення Облік та контроль соціальних витрат з нарахування ЄСВ та лікарняних.

Обсяг роботи. Робота викладена на 100 сторінках, вона містить 4 рисунків, 12 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 165 найменувань та викладений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ І.

НОРМАТИВНО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1 Соціальні витрати як економічна категорія та об'єкт облікового спостереження у бюджетній сфері

Вчені, які досліджують проблеми розвитку соціальної сфери, акцентують увагу на тому, що науково-технічна революція ХХ століття висуває принципово нові вимоги до якості робочої сили за її освітою, кваліфікацією та культурним рівнем. Відповідно виробничий процес почав вимагати відтворення дедалі складнішої робочої сили, що об'єктивно зумовлювало необхідність нести витрати для узгодження якості робочої сили з вимогами виробництва. Ці витрати в економічній літературі називаються соціальними витратами.

У сучасних умовах з метою подолання соціальної напруги та регулювання процесів відтворення робочої сили посилюється вплив держави на формування вартості робочої сили, виникає якісно нова, трансформована робоча сила, для якої потрібно здійснювати витрати, у зв'язку з цим з'явився новий термін – «соціальні витрати» держави.

За думкою провідних зарубіжних економістів «динаміка соціальних витрат держави у країнах Заходу тісно пов'язана з динамікою заробітної плати. Спостерігається стійка тенденція зростання соціальних витрат на тлі зниження реальної заробітної плати. Так, за даними з 1950 по 1969 рік витрати на соціальні цілі зросли у США з 22,9 млрд. до 159 млрд. дол.. На початку та в середині 70-х років, коли темпи зростання реальної заробітної плати уповільнилися, а потім відбулося її зниження, спостерігалось значне зростання соціальних витрат держави. З 1970 по 1979 рік вони зросли приблизно на 160 млрд. дол., а у 1979-1990 рр. збільшилися за рахунок федерального бюджету з 298 до 550 млрд. дол. Крім того, витрати корпорацій і фірм на соціальні цілі зросли із 125 млрд. дол. у 1975 р. до понад 500 млрд. дол. у 1990 р. В Україні в

умовах фінансової та соціальної кризи реальна заробітна плата знижується, що обумовлює необхідність збільшення соціальних витрат держави» [44; с.197] .

У другій половині XX століття соціальні витрати в науковій літературі трактувались, як витрати на робочу силу. Сучасне трактування науковцями категорії «соціальні витрати» суттєво вирізняються та є більш ємним та включає крім вищезазначених і інші різні витрати. У сучасній фаховій літературі має місце варіативність трактування категорії «соціальні витрати». Також як на нормативному рівні так і у працях науковців спостерігається неоднозначність підходів до виокремлення елементів соціальних витрат, їх класифікації та джерел фінансування. Чітке визначення термінів, розуміння мети та завдань бізнесу, щодо соціальних витрат, дозволить сформулювати набір показників, необхідних для управління соціальними витратами, їх вимірювання та визначення основних інструментів їх контролю.

Визначення соціальних витрат, як зазначалося, у фаховій літературі подається по-різному. У результаті вивчення праць науковців встановлено, що соціальні витрати розглядаються як макроекономічна та мікроекономічна категорія. Відповідно до макроекономічної інтерпретації соціальні витрати визначаються як витрати всього суспільства. У таблиці 1.1 узагальнено підходи до визначення соціальних витрат науковцями, які досліджують цю проблему на макроекономічному рівні.

Таблиця 1.1

Трактування макроекономічної сутності «соціальних витрат»

№	Автор	Визначення
1	А. Пігу	Соціальні витрати – «це витрати всього суспільства» [151]
2	В.Патон	Соціальні витрати – «витрати на використання людського фактору, очищення води, повітря, компенсацію безробітним і ін». [100]
3	Дж. Кендрік	Соціальні витрати – «всі витрати, необхідні для фізичного формування, розвитку і забезпечення стабільного рівня життя, а саме витрати на підтримання

		здоров'я, на отримання загальної і спеціальної освіти, витрати на пенсійне забезпечення, на дотримання умов та охорони праці тощо» [43]
4	Р.Коуз	Соціальні витрати – «витрати функціонування ринкової економічної системи. (СВ = приватні витрати + зовнішні ефекти)» [182]
6	А. Мілютіна	«Соціальні витрати – економічні ресурси, які спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених чинним законодавством, задоволення потреб персоналу підприємства, запобігання несприятливого впливу на нього зовнішнього і внутрішнього середовища, фінансування системи державного соціального захисту та благодійність» [74]
7	Дж. Грейсон	«Саме людський капітал, а не заводи, обладнання і виробничі запаси є наріжним каменем конкурентноздатності, економічного зростання і ефективності, і тому необхідно навчитися вимірювати вартість цього багатства ... сам факт його оцінки буде сприяти зміні поглядів керівників, їх підхід до людського капіталу не просто як до витрат, а як до активів компанії. Головною компонентою соціального прогресу є підвищення продуктивності самої людини. Звідси, необхідно розвивати такі сфери як науку, освіту, охорону здоров'я, відпочинок»[24]

Отже, соціальні витрати, як макроекономічна категорія - це «витрати на формування робочої сили та забезпечення державних соціальних гарантій. Так, більшість визначень соціальних витрат пов'язують їх саме з витратами на робочу силу» [160]. Ми вважаємо, що витрати на робочу силу є одним з найбільш вагомих елементів соціальних витрат але не виключно. Прирівнювання соціальних витрат лише з витратами на робочу силу звужує цю категорію.

В сучасних умовах нашої країни спостерігається наявність системної кризи, що дає вплив на зниження рівня життя та несправедливу оплату праці, що не відповідає потребам розширеного відтворення робочої сили. В цих умовах особливої актуальності набуває виважена соціальна політика, що

дозволяє частково компенсувати низький рівень оплати праці. Реалізація соціальної політики обумовлює необхідність понесення соціальних витрат, як на рівні держави, так і на рівні економічних суб'єктів.

Держава на законодавчому рівні створює механізми соціального захисту, але для його реалізації необхідні відповідні ресурси, яких бракує через дефіцит бюджету в державі. Тому важливо розробити механізми, які б стимулювали суб'єктів господарювання до підвищення соціальної активності та впровадження відповідних соціальних заходів. Ці механізми можуть включати державне стимулювання здійснення таких витрат у формі державних субсидій, податкових пільг, державних компенсацій тим, хто реалізує соціальну політику на підприємстві. Зазначене потребує дослідження ефективності соціальних видатків на рівні суб'єктів господарювання (мікроекономічний рівень) та створення відповідного інформаційного забезпечення для цілей управління.

Інтерпретація соціальних витрат на мікроекономічному рівні більшістю авторів також погоджується із витратами, пов'язаними з робочою силою, людським фактором. У цьому випадку соціальні витрати оцінюються через інвестиції в розвиток людського капіталу, що є високою оцінкою робочої сили, інтелектуальних зусиль працівників. У таблиці 1.2 наведено визначення соціальних витрат як економічної категорії науковцями та економістами.

Таблиця 1.2

Трактування соціальних витрат науковцями економістами

№	Автор	Визначення
2	Г. Беккер	До складу інвестування у людину відносить «витрати на освіту, підготовку робочої сили на виробництві, на охорону здоров'я, інші складові» [50]
3	Г. Клишко	Витрати праці в галузях нематеріального виробництва – вкладання в людський капітал, які сприяють підвищенню результативності праці в матеріальному виробництві через всебічний розвиток особи, підвищення рівня знань і культури, зміцнення здоров'я, зростання вільного часу, поліпшення житлових умов, витрати на освіту [87]

4	К.Макконнел, С. Брю	«Виділяють витрати на людський капітал і поділяють їх на три види: витрати на освіту, включаючи і підготовку за місцем роботи; витрати на охорону здоров'я, що складаються з витрат на профілактику захворювань, медичне обслуговування, дієтичне харчування, покращення житлових умов; витрати на мобільність, тобто витрати на переміщення робочої сили» [72]
5	В. Базилевич	«Інвестиції в людський капітал – витрати на здобуття освіти, кваліфікації, підготовку та перепідготовку працівників, підтримку здоров'я, інформаційне забезпечення тощо» [152]
6	В. Тарасевич	«Інвестиції в людський капітал – це будь яка дія, що підвищує кваліфікацію і здібності, або, іншими словами, продуктивність праці робітників. Ці витрати здійснюються з тим розрахунком, щоб у майбутньому забезпечити відповідні доходи. Тому їх варто розглядати як інвестиції: витрати на освіту, витрати на охорону здоров'я, витрати на мобільність» [153]
7	О. Соколова	Крім освіти, охорони здоров'я та пошуку інформації відзначає також такі види інвестицій, як «підготовка на виробництві», «наукові розробки та розвиток інтелекту», «міграція», «мотивація», а також «екологія та здоровий спосіб життя» [108]
8	Л. Сулейманова	«До складу інвестицій у людський капітал входить - освіта, охорона здоров'я, пошук інформації, підготовка на виробництві, наукові розробки та розвиток інтелекту, міграція, мотивація, екологія та здоровий спосіб життя, витрати на культуру та дозвілля» [124]
9	П. Предборський	«Інвестиції в людський капітал – вкладання, спрямовані на здобуття працівниками освіти, кваліфікації, інформації, на підтримання здоров'я, виховання дітей, тощо» [99]
10	П. Круш	«Вартість товару робоча сила визначається вартістю набору життєвих засобів, які необхідні для відтворення (відновлення, відшкодування) робочої сили» [88]
11	Я. Певзнер,	«Вартість робочої сили – це вартість, яку

	С. Брагінський	виплачують робітникам, т.б. ця величина визначається не тим, як оцінює підприємець потреби робітника для підтримання його життя – і працездатності, а результатами праці, т.б. плідністю праці кожного власника робочої сили зокрема» [82]
--	----------------	--

Різні підход надають автори і наголошують, що різниця у трактування сутності соціальних витрат полягають лише у їх складі. Рисунком 1.1. наведено традиційний підхід визначення складу соціальних витрат за С.Л.Брю та К.Р. Макконелом [16]

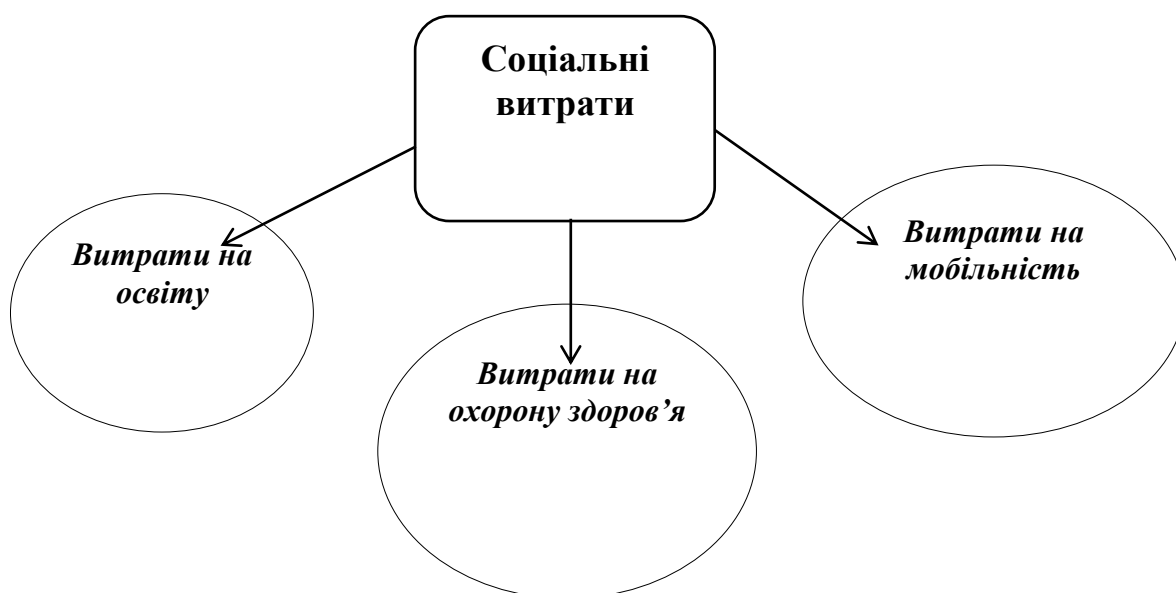


Рисунок 1.1. - Визначення складу соціальних витрат за С. Л. Брю та К.Р. Макконелом

Цей підхід підтримується більшістю вчених, які досліджують цю проблему. Ми поділяємо думку науковців щодо трактування витрат на трудову мобільність як макроекономічної категорії, а оскільки вони мають невелику питому вагу на рівні суб'єкта господарювання, тому не потребують їх окремого виділення.

Спостерігаються значні проблеми, пов'язані з охороною навколишнього середовища, що впливає на доцільність віднесення екологічних витрат до соціальних. У цьому контексті заслуговує на увагу відповідна позиція науковців. Більшість авторів одноголосно висловлюються щодо включення соціальних витрат на забезпечення умов і охорони праці.

Вивчаючи соціальні витрати, багато авторів їх детально перелічують, включаючи до їх складу велику кількість різноманітних витрат. Таким чином, окрім зазначених вище, до них відносять також витрати на планування території, податки на комунальні послуги, витрати на захист прав споживачів тощо. Це прийнятно через їх безпосередній зв'язок з людським фактором, але для побудови раціональної системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління цими витратами в системі бухгалтерського обліку необхідно більш чітко їх визначити та згрупувати. Ми поділяємо підхід окремих науковців щодо недоцільності включення витрат на містобудування та комунальні податки до складу соціальних витрат.

Неоднозначність трактування категорії соціальних витрат та виокремлення їх складових негативно впливає на інформаційно-аналітичне забезпечення управління ними. Проблемою створення ефективної системи обліку та контролю соціальних витрат є недостатнє визначення, класифікація та трактування джерел покриття з урахуванням особливостей функціонування суб'єктів господарювання.

Як відомо до історії обліку сформувалися три основні парадигми: уніграфічна, камеральна і диграфічна. «Камеральний облік з точки зору істориків, існував паралельно з уніграфічним і диграфічним. Прихильники камеральної парадигми зауважували на таких її позитивних ознаках, як можливість відображення фактів, що тільки відбудуться в господарському житті суб'єкта. У камеральному обліку основна роль відводилася касовим і розрахунковим операціям. Крім цього вівся облік витрат для формування кошторису та аналізу його зміни» [36]. Науковцями виділяється стара (період існування з XII ст. до середини XVIII ст. для обліку надходження та витрачання

грошових коштів в касі) й нова (вперше описана в праці М. Пуєхберга (1762), основна ідея полягала у формуванні бюджету доходів і видатків, у трансформованій формі застосовується до сьогодні) камеральна бухгалтерія». Ще одним «етапом розвитку камеральної бухгалтерії є константна бухгалтерія (розвивалася, починаючи з середини XIX ст. Ф. Вілла і А. Тонцигом, які «намагалися створити єдину систему патрімонального та камерального обліку)» [92]. Відповідно до тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі можливе примусове впровадження такого підходу. До запровадження стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі нормативне регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ було зорієнтоване виключно на реалізацію контрольної функції, і в цих умовах накопичення витрат відбувається не за джерелом фінансування, а за цільовим спрямуванням було неможливим і недоцільним, що стосується і соціальних витрат. Визначення соціальних витрат як об'єкту облікового спостереження узагальнено таблицею 1.3.

Таблиця 1.3

Трактування соціальних витрат науковцями - обліковцями

№	Автор	Трактування
1	Ю. Крот	«До соціальних витрат підприємства відносить: витрати на корпоративну культуру; навчання персоналу; благодійні (разові витрати на певний захід, акцію); екологічні витрати – «зелені витрати», спрямовані на мінімізацію або усунення шкідливого впливу виробництва на зовнішнє середовище; утримання або підтримка об'єктів соціальної сфери (підтримка місцевої спільноти)» [110]
2	Г. Фоменко	«Соціальні витрати підприємства - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, пов'язаних з утриманням персоналу, забезпеченням його соціального захисту працівників та стимулюванням праці, а також будь-які витрати, направлені на соціально-економічний розвиток суспільства, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття

		активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу» [138]
3	Т.Стрибулевич	«Соціальні витрати – виражені у грошовій формі економічні ресурси, які спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених чинним законодавством, задоволення потреб персоналу підприємства, запобігання несприятливого впливу на нього внутрішнього і зовнішнього середовища та фінансування системи державного соціального забезпечення. До таких витрат належать компенсації, додаткові виплати, грошові винагороди на забезпечення потреб персоналу, що здійснюються відповідно до чинного законодавства і тарифних угод. На їхню думку, «соціальні витрати» доцільно розглядати як категорію, що включає витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом, а також витрати на надання додаткових соціальних гарантій» [123]
4	Л. Чижевська	«Соціальні витрати – витрати, спрямовані на захист прав споживачів, екологічні витрати, витрати на містобудування, комунальні податки, поліпшення умов та охорону праці, на покращення соціальних умов проживання працівника і його сім'ї, утримання їдальні, ясел, літніх таборів, пралень» [109]
5	О. Пацула	«Соціальні витрати підприємства - вибуття різних видів економічних ресурсів, відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій та спрямованих на задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб» [93]
6	І. Омецінська	«Соціальні витрати необхідно структурувати в розрізі чотирьох напрямів таких витрат, а саме: для потреб персоналу, покупців, держави і суспільства та для збереження навколишнього середовища). До них відносяться: екологічні платежі, витрати на охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів; соціальні витрати зі забезпечення якості продукції, на гарантійне обслуговування; податки, благодійну допомогу, участь у регіональних програмах розвитку, підтримку

		спортивного, культурного життя суспільства регульований законодавством соціальний пакет, розвиток персоналу, охорона праці та техніка безпеки, мотивація, утримання власних об'єктів соціальної сфери» [86]
--	--	---

Відповідно до наведеної в таблиці 1.3 інформації підходи до трактування соціальних витрат науковці виділяють за трьома напрямками:

1 напрям – «ототожнення соціальних витрат виключно з витратами на утримання персоналу та соціальними гарантіями, пов'язаними з цими витратами (Пацула О.Б., Стрибулевич Т.О., Нападовська Л.В, Головай Н.М.)» [160].

2 напрям – «альтернативний підхід – ототожнення соціальних витрат з витратами на соціальний розвиток колективу, і витрати на охорону праці та інші витрати пов'язані з поліпшенням умов праці» [160].

3 напрям – «до соціальних витрат відносяться перші, другі та також екологічні витрати (Чижевська Л.В., Крот Ю.В., Омецінська І.Я.)» [160].

Усе перераховане безпосередньо стосується і бюджетної сфери. Проте у фаховій літературі соціальні витрати не розглядаються як предмет обліку бюджетних установ. Ми вважаємо, що всі видатки держави пов'язані з утриманням бюджетних установ, особливо у сфері освіти кадрів, на макроекономічному рівні можна трактувати як соціальні, а на мікрорівні як об'єкт обліку бюджетної установи, доцільно розглядати соціальні витрати за третім напрямом за яким при виокремленні соціальних витрат акцентується увага на необхідності розширення їх. Відповідно до завдань, поставлених наприкінці випускної кваліфікаційної роботи, цей підхід було реалізовано. В основі раціональної системи обліку будь яких витрат, в тому числі і соціальних, має бути покладено їх класифікацію.

Найбільш поширеною класифікацією соціальних витрат можна вважати:

- забезпечення соціальних потреб персоналу;
- соціальний захист персоналу;

- екологічні витрати.

Відповідно до різноспрямованості цих витрат доцільно виокремити їх напрями. За І. Я. Омецінською ці напрями можуть бути такі:

- «для потреб персоналу;
- покупців;
- держави і суспільства;
- для збереження навколишнього середовища» [33; с.169].

Окремі автори виділяють такі основні напрями здійснення соціальних витрат економічного суб'єкта:

- «мотивація, або витрати на корпоративну культуру;
- навчання персоналу;
- благодійні (разові витрати на певний захід, акцію);
- екологічні витрати – «зелені витрати», спрямовані на мінімізацію або усунення шкідливого впливу виробництва на зовнішнє середовище;
- утримання або підтримка об'єктів соціальної сфери (підтримка місцевої спільноти)» [69; с.169].

Відповідно до специфіки функціонування бюджетних установ ми вважаємо за доцільне виокремлення таких соціальних витрат:

- мотивація та соціальний захист;
- забезпечення вимог охорони праці;
- підвищення кваліфікації персоналу;
- екологічні витрати;
- утримання або підтримка об'єктів соціальної сфери.

Для бюджетних установ, що функціонують у різних сферах можливі специфічні напрями соціальних витрат.

При побудові системи бухгалтерського обліку необхідно визначити такі напрями, в рамках облікової політики, відповідно до особливостей соціального розвитку та можливостей фінансування та планів соціального розвитку конкретної установи.

Інформація про них необхідна для ефективного інформаційного забезпечення управління соціальними видатками на мікрорівні. Фінансова звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». В існуючій фінансовій звітності соціальні витрати знаходять своє відображення тільки у частині видатків на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи, а додаткові соціальні витрати відображають у складі інших видатків без акумулювання на спеціальних рахунках, що ускладнює оцінку ефективності соціальних витрат та унеможлиблює управління ними.

Тому у фінансовій звітності, як джерела інформації про соціальні витрати, наводяться окремі показники, які відображають лише соціальні витрати, пов'язані із заробітною платою та внесками установ з надання соціальних гарантій, що регулюються на державному рівні. Витрати соціального характеру, які здійснюються згідно з правилами внутрішнього розпорядку бюджетних установ (колективними договорами) з ініціативи суб'єктів господарювання, у фінансовій звітності не відокремлюються.

Інформація про них відображається лише в облікових регістрах, що вкрай ускладнює планування соціальних витрат. Спробою усунути цей недолік є «введення рядків 480 Охорона навколишнього природного середовища, 500 Охорона здоров'я, 510 Духовний та фізичний розвиток, 530 Соціальний захист та соціальне забезпечення у Консолідованому звіті про фінансові результати (Форма N 2-кдс) підприємствами державного, комунального секторів економіки, згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 Консолідована фінансова звітність затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 року № 1629» [68].

Бюджетні установи подають статистичну звітність, особливо про роботу та її оплату. У більшості статистичних звітів наводиться інформація про загальну чисельність працівників бюджетної установи, їхню заробітну плату, кількісний та якісний склад. Інформації, яка б дозволила оцінити параметри

соціальних витрат, джерела їх фінансування та ефективність, практично немає. Існуючі форми звітності відображають окремі аспекти діяльності установи, які частково впливають на соціальні витрати. Така звітність не дає можливості узагальнювати інформацію та приймати ефективні рішення щодо регулювання соціальних витрат як на рівні суб'єктів господарювання, так і на рівні держави. Таким чином, на рівні установ відсутня система рахунків для обліку соціальних витрат та їх узагальнення, що унеможлиблює їх планування та управління.

Основною передумовою раціональної організації обліку соціальних витрат є їх обґрунтована класифікація та визначення цільової спрямованості обліку таких витрат та завдань, що її реалізують.

Для бюджетних установ основним нормативним документом, що регулює облік витрат є «Національне положення бухгалтерського обліку в державному секторі 135 Витрати» [31].

До впровадження цього стандарту у бюджетній сфері застосовувався термін «Видатки». Цей термін акцентував увагу на функціонуванні бюджетних установ за рахунок бюджетних коштів, а не на спрямуванні витрат на виконання певних послуг. У зв'язку з цим до впровадження стандарту переважала лише функція бухгалтерського контролю, яка була спрямована лише на констатацію відповідності фактичних витрат цільовому призначенню та контроль за співвідношенням коштів і фактичних витрат.

Сутнісна різниця між термінами «видатки» та «витрати» полягає в тому, що другий характеризує вартісні параметри вкладених у створення нового продукту ресурсів, а перший визначає джерело, з якого вони покриваються – державний чи місцеві бюджети. З цієї позиції «витрати» більше позиціонуються зі здійсненням діяльності бюджетними установами, а видатки з використанням бюджетних коштів.

НП(С)БО 135 поділяє всі витрати відповідно до характеру операції на обмінні та необмінні. Для більшості бюджетних закладів освіти характерним є перевага обмінних операцій. У структурі обмінних операцій стандартом виокремлено такі елементи витрат:

- «оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців)» [98];
- відрахування на соціальні заходи;
- «матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо)» [98];
- амортизація;
- «фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо)» [98];
- «інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)» [98].

Статті витрат НП(С)БО 135 не регламентує. Відповідно до соціальних витрат є можливим віднести лише витрати за елементом відрахування на соціальні заходи, тому одним з напрямів раціональної організації обліку витрат бюджетних установ є удосконалення їх класифікації в межах облікової політики установи з виокремленням статей витрат. Так, на нашу думку, є доцільним виокремлення статті «соціальні витрати».

Обсяг і рівень надання бюджетними установами послуг населенню визначає фінансове забезпечення таких установ. Постійний дефіцит бюджетної сфери та коштів посилює необхідність запровадження системи максимального використання внутрішніх резервів підвищення ефективності. У цьому контексті економія та зниження рівня витрат є одним із найважливіших завдань, яке можна вирішити завдяки розробці ефективної системи обліку, здатної досягти оптимізації співвідношення між отриманими ресурсами та потребою в наданні послуг.

Враховуючи необхідність забезпечення економії бюджетних ресурсів, чому, безумовно, сприяє раціональне управління витратами, актуальним є

створення основ для розробки інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка може базуватися на класифікації витрат, спрямованої на задоволення вимоги керівництва бюджетних установ. Така класифікація має сприяти вирішенню задач оптимізації витрат, зниженню їх рівня та сприянню підвищення ефективності у використанні бюджетних коштів.

1.2. Соціальні витрати як об'єкт фінансового контролю в державному секторі економіки

В сучасних умовах абсолютного зростання видатків державного бюджету для фінансування такої сфери важливим є забезпечення їх ефективного використання відповідно до принципу ефективності: «мінімальний обсяг коштів – максимальний результат їх використання при дотриманні інших принципів» [69]. Реалізація зазначеного можлива «за умови ефективного контролю за видатками бюджетних установ. Збільшення абсолютних розмірів та питомої ваги бюджетних видатків на фінансування бюджетних установ не гарантує зростання соціальної спрямованості бюджетної політики» [74]. У цьому контексті посилюється роль контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Що стосується соціальних витрат, то їх особливість як предмета контролю полягає в тому, що їх цільова спрямованість не обмежується ефективністю використання та цілеспрямованістю використання фінансових ресурсів, а й полягає в контролі за дотриманням соціальних гарантій.

Діяльність установ державного сектору економіки проводиться шляхом надання коштів з державного та місцевого бюджетів на забезпечення загальнодержавних функцій, функцій органів місцевого самоврядування на принципах безповоротності у відповідності до цілеспрямованого цільового спрямування. Така діяльність передбачає задоволення суспільно - соціальних потреб населення на принципах соціальної відповідальності: з одного боку,

бюджетні установи виконують специфічні соціальні функції, з іншого - забезпечують високий рівень зайнятості населення.

Щодо бюджетного фінансування, то виділяють наступні його форми:

- «кошторисно-бюджетне фінансування;
- фінансування господарюючих суб'єктів;
- бюджетні позики підприємствам;
- міжбюджетні трансферти» [67].

Кошторисно-бюджетне фінансування – «надання державою коштів на утримання установ, що знаходяться на повному бюджетному фінансуванні, яке здійснюється на підставі кошторисів. За рахунок цього виду фінансування утримуються установи освіти, охорони здоров'я, культури, правоохоронні органи, органи законодавчої та виконавчої влади тощо. Кошторисно-бюджетне фінансування інтегрує систему науково та економічно обґрунтованих заходів щодо визначення критеріїв розподілу коштів і напрямів використання фінансових ресурсів, а також визначення оптимальних обсягів для кожного суб'єкта, що утримується за рахунок бюджетних коштів» [75].

Грошово-правові відносини щодо кошторисно-бюджетного фінансування виникають у момент підписання та затвердження кошторису державного підприємства розпорядником бюджетних коштів вищого рівня. Об'єктом бюджетного фінансування є діяльність бюджетних установ, а суб'єктами – установи державного сектора - одержувачі бюджетних коштів.

Кошторис є головним плановим документом, який уповноважує бюджетну установу на отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямок коштів на виконання функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних завдань. Якщо на протязі року кошти не використані за статтею видатків, вони повертаються до бюджету і не можуть бути використані в наступному році. Керівники несуть відповідальність за цільове та ефективне використання бюджетних коштів, виділених їм відповідно до затверджених кошторисів. Існуюча система бухгалтерського обліку та звітності

в державному секторі також методично орієнтована на відображення виконання кошторису.

В рамках такого фінансування виникає велика проблем - відсутність стимулу для державних підприємств щодо ефективного використання грошових коштів, що має негативний вплив також на рівень їх соціальної відповідальності. Науковці вважають, що відсутність при формуванні кошторису бюджетних установ такої статті витрат, як соціальні, унеможливорює їх контроль саме в частині забезпечення соціальних гарантій.

Іншим методом фінансування витрат державних установ є програмно-цільовий метод планування, який спрямовано на перерозподіл грошових коштів за різними бюджетними програмами з метою фінансування найкращих соціальних заходів як на державному, так і місцевих рівнях. Цей метод планування сприяє визначенню стратегії, завдань та цілей окремої державної або місцевої програми, визначає окремих суб'єктів її реалізації; направлена на досягнення стратегічної мети, яка визначається у бюджетній програмі, на отримання соціального та економічного ефекту на рівні держави або місцевому рівнях; надає можливість розробити систему показників по оцінці ефективності впровадження бюджетної програми, забезпечити створення ефективної системи контролю і моніторингу за витрачанням коштів із бюджету.

Основними складовими програмно - цільового методу є передчасний розрахунок видатків і доходів, середньострокове та стратегічне планування видатків та доходів, планування капітальних інвестицій на довгострокову перспективу, визначення, оцінка, аналіз та перевірка виконання бюджету, прозорість і участь бюджетному громадському процесі та стратегічне планування. Формою реалізації методу програмно-цільового планування є бюджетна програма, яка займає головне місце в системі програмно-цільового планування, дає можливість взаємно обґрунтовано пов'язувати джерела її фінансування з результатами.

Загальновідомо, що наявність ефективного фінансового контролю на основі інтегрованої інформаційно-аналітичної системи обліку та контролю є

необхідною умовою забезпечення сталого економічного зростання. Ефективний фінансовий контроль у державному секторі забезпечує збільшення державних коштів, зменшення масштабів порушень та розкрадання коштів та сприяє покращенню загального економічного та соціального клімату в країні. У сучасних умовах триває процес реформування системи контролю в бюджетній сфері, що характеризується створенням державного фінансового аудиту.

Державний контроль є обов'язковою функцією управління державними коштами, складовою частиною системи регулювання, завданням якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, збільшення ефективності та економії державних коштів.

Сучасна концепція державного фінансового контролю суттєво відрізняється від діяльності Держфінінспекції, яка діяла до 2017 року. Таким чином, основна діяльність Державної фінансової інспекції полягала у виявленні порушень і не зосереджувалася на функціях, що входять до аудиту, а саме сприяння виконанню установою свої обов'язків, запобігання можливим порушенням, надання консультацій тощо. Відповідно до функціонального змісту ДФІ в рамках тематики соціальних видатків контрольні функції було звужено тільки до перевірки законності поводження з державними коштами, особливо в частині розрахунків ЄСВ.

На сьогодні контроль має якомога раніше виявляти можливі проблеми з метою їх усунення, притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування збитків та вжиття заходів щодо недопущення таких порушень у майбутньому. Від якості інформації, що надходить від органів державного фінансового контролю, багато в чому залежить ефективність реформування та розвитку економіки, а також обґрунтованість фінансово-економічної політики держави. З огляду на це, перед громадкістю постала необхідність створення ефективної системи фінансового контролю держави, яка базувалася б на принципах незалежності, прозорості, публічності діяльності державних підприємств та гарантувала б раціональне використання фінансових ресурсів. Вирішення цього питання було знайдено в 1977 році в Лімі, де відбувся IX

саміт ООН (INTOSAI), за результатами якого було прийнято «Лімську декларацію основних принципів контролю» [35]. З точки зору міжнародного права, декларація не є обов'язковою для використання, тобто має рекомендаційний характер, але викладені в ній принципи ефективного контролю не втратили своєї актуальності і сьогодні. Однією з вимог для вступу країни до Європейського Союзу є, наприклад, впровадження конкретно визначених принципів державного контролю, запровадженим цим документом, тому в країнах ЄС існують різнопланові системи контролю, але за принципами, що функції контролю виконує лише головний контрольний орган. Прикладом є Франція, де органом зовнішнього контролю є Аудиторська палата, яка здійснює фінансовий контроль за управлінням і, насамперед, бюджетними фінансовими ресурсами. Національний контрольний орган готує періодичні звіти про стан управління всією системою державного фінансового контролю. У кожному міністерстві є незалежна інспекція внутрішнього контролю за фінансовими операціями, яка проводить перевірки на місцях та контролює поточні операції.

Основна робота головної фінансової інспекції, яка підпорядковується безпосередньо Міністру фінансів, охоплює всі міністерства, агентства та відомства. Інспекції до того ж мають інші можливості контролю за дотриманням фінансового законодавства та в деяких випадках мають право накладати штрафи за порушення. У Німеччині існують палати аудиторів, які дотримуються єдиних принципів. Проте існують значні відмінності у здійсненні фінансового контролю за виконанням бюджетів земельними муніципалітетами: в одних країнах фінансовий контроль здійснюється на місцевому рівні земельною аудиторською палатою, в інших — органи місцевого самоврядування створюють фінансовий контроль. органи місцевих установ, які діють за принципом, відмінним від палат.

Тому кожна країна по-своєму будує систему державного фінансового контролю, але реалізує її таким чином, щоб не було відхилень від чинного бюджетного законодавства.

Українська система контролю «розглядається як модель, у якій найвищим рівнем контролю є централізований зовнішній контроль від імені Парламенту (Рахункова Палата) й Уряду (Міністерство фінансів, Державна казначейська служба, Державна фінансова інспекція (що трансформувалась у Державний фінансовий аудит згідно реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, і децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту, які оцінюють та підтримують ефективність діючої системи внутрішнього контролю. Однак прагнення України до створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи обліку і контролю зумовили зміни внутрішнього фінансового ладу країни в напрямі інтеграції до міжнародного простору. У зв'язку з цим виникла необхідність перебудови контрольних функцій держави задля створення дієвої, ефективної та життєздатної фінансової системи. Тому Урядом країни було прийнято рішення про адаптацію вітчизняної системи державного фінансового контролю до правил країн ЄС, що сприятиме забезпеченню належного рівня фінансової дисципліни в державі» [92].

Концепція започаткувала зміни, реалізація яких здійснювалася шляхом затвердження окремих законодавчих та нормативно-правових актів, а саме: створено підрозділи внутрішнього аудиту, розроблено підходи до його організації та функціонування, сформульовано вимоги до кадрової безпеки.

Наприклад, виконання завдання Концепції щодо послуг внутрішнього аудиту органами державного сектору відбулося шляхом затвердження «Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [76]. Визначає механізм створення структурних підрозділів внутрішнього аудиту; їх основні ролі; предмет та умови перевірки; обов'язки керівника та працівників підрозділу.

Прийняття Стандартів внутрішнього аудиту підтверджує реалізацію ще одного завдання Концепції, а саме законодавчого положення щодо гарантії незалежності, соціального захисту та відповідальності внутрішніх аудиторів державних органів. Ці стандарти складають єдині підходи до організації та проведення аудиту внутрішнього, створення аудиторських звітів, висновків та рекомендацій; використовують при здійсненні внутрішнього аудиту, які створені в установах при структурних підрозділах внутрішнього аудиту.

Наступним етапом у реформуванні системи фінансового контролю держави стало прийняття Кодексу етики робітників підрозділів внутрішнього аудиту, за допомогою якого виконано завдання Концепції вдосконалення кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту. Цей кодекс являє собою систему моральних і професійних цінностей і правил поведінки спеціалістів або посадових осіб внутрішнього аудиту, які уповноважені здійснювати внутрішній аудит, і визначає їхню відповідальність у професійній діяльності.

Таким чином, процес реформування державного фінансового контролю триває і поступове тривають зміни, визначених Концепцією, які сприяють вдосконаленню діяльності органів державного сектору, адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС та створенню інтегрованого контролю. Проте прийняття законів не завжди впливає на якість формування системи державного фінансового контролю, а через визначення основних принципів контролю не дозволяє зрозуміти його цілісність. Тому основні принципи створення системи державного фінансового контролю мають бути відображені в основному законі про бюджетну систему. В Україні це Бюджетний кодекс, за кордоном існують різні законодавчі акти, які прописують загальні принципи організації та функціонування контрольно-ревізійних мереж.

Таблиця 1.4.

Загальні принципи організації та діяльності контрольно-ревізійних мереж
різних країн

Країна	Основні засади контролю		
	Назва закону	Мета державного фінансового контролю	Основні контрольні органи
1	2	3	4
Україна	Бюджетний кодекс	«Дотримання бюджетного законодавства, спрямованого на забезпечення ефективного та ефективного управління бюджетними коштами» [36]	Рахункова палата
Казахстан	Бюджетний кодекс	«Виявлення, усунення та попередження об'єктами контролю порушень бюджетного та іншого законодавства» [36]	Лічильний комітет з контролю за виконанням бюджету
Киргизія	Про основні засади бюджетного права	«Перевірка складання та виконання республіканського і місцевих бюджетів, контроль за діяльністю центральних органів влади» [36]	Рахункова палата
Молдова	Про бюджетну систему і бюджетний процес	«Перевірка фінансово – економічної діяльності, цілісності засобів і матеріальних ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ, а також підприємств і організацій, що використовують державні кошти, незалежно від форми власності та виду діяльності» [36]	Служба фінансового контролю та ревізій
Таджикистан	Про державні фінанси	«Сприяння законній, ефективній і результативній діяльності організацій державного сектора» [36]	Уповноважений державний орган у сфері державного фінансового контролю
Узбекистан	Про бюджетну систему	«Контроль за доходами і видатками державного бюджету» [36]	Міністерство фінансів

Аналіз головних засад контролю в бюджетному законодавстві країн показує, що кожен закон розкриває мету державного фінансового контролю – забезпечення ефективного та ефективного управління бюджетними коштами, підтримку законної діяльності установ державного сектору. При цьому необхідно уточнити, що найважливішою статтею державного фінансового контролю на рівні формування бюджету в усіх досліджуваних країнах вважається контрольний орган, який є представником законодавчої влади. Практично в кожній країні існують спеціальні установи парламентського контролю за використанням державних коштів: «в Україні - Рахункова палата, в Казахстані - Рахункова комісія з контролю за виконанням республіканського бюджету, в Киргизстані - Управління внутрішнього аудиту, Міністерство фінансів Киргизької Республіки та Рахункова палата, в Молдові - Служба фінансового контролю та ревізії» [36]

Дослідження принципів контролю в бюджетному законодавстві різних країн свідчить про різну повноту відображення інформації та структуру нормативних документів у бюджетному законодавстві (табл. 1.5).

Порівняння показує, що найбільш змістовним є Бюджетний кодекс Казахстану, в якому детально описані: сутність і види державного фінансового контролю, основні контролюючі органи, об'єкти контролю, принципи і види державного фінансового контролю, єдині вимоги. для його реалізації. Найменш змістовними слід вважати бюджетні кодекси Киргизстану та Таджикистану. Бюджетний кодекс України лише частково конкретизує принципи контролю. Відсутність процедур, принципів та єдиних вимог до контролю в основному бюджетному документі призводить до недостатньо повного визначення сутності контролю на законодавчому рівні, що суперечить вимогам ЄС.

Таблиця 1.5.

Принципи контролю в бюджетному законодавстві різних країн

Основні засади контролю	Україна	Казахстан	Киргизія	Молдова	Таджикистан	Узбекистан
Визначення контролю	+	+	-	+	+	-
Види контролю	+	+	-	+	+	-
Суб'єкти контролю	+	+	+	+	+	+
Об'єкти контролю	-	+	-	-	-	-
Предмет фінансового контролю	-	-	-	+	-	-
Внутрішній аудит	+	-	-	+	+	-
Принципи державного фінансового контролю	-	+	-	-	-	-
Типи державного фінансового контролю	-	+	-	-	-	-
Засади проведення державного фінансового контролю	-	+	-	-	-	-

Реформування системи державного фінансового контролю і впровадження певних змін на практиці повинно продовжуватися. Лівову частку у фінансових порушеннях становлять незаконні витрати. У цьому зв'язку при здійсненні контролю соціальних витрат є необхідним встановлювати їх відповідність нормам законодавства та запобігати нецільовому характеру використання але з іншого боку здійснювати контроль дотримання норм чинного законодавства реалізації соціальних гарантій працівників бюджетної сфери та здійснювати оцінку ефективності заходів екологічної діяльності та охорони праці.

За думкою провідних фінансових аналітиків наявність порушень чинного законодавства та неефективність здійснених витрат, у тому числі і соціальних, обумовлено низькою якістю внутрішнього контролю.

У цьому зв'язку нам імпонує підхід науковців, які вважають за доцільне впроваджувати системи управлінського обліку у бюджетній сфері, що спрямовані на попередній аудит та ефективно співпрацюють з системою внутрішнього аудиту. Так, Хорунжак Н.М. вважає, що «формування дієвої сигнальної системи, інтегрованої в систему обліку бюджетних установ для забезпечення оперативного управління об'єктами обліку належить до інноваційних напрямів його удосконалення. Суто з технічної позиції такий підхід можна позиціонувати як діагностику стану об'єкта обліку у контексті його облікового відображення. Параметри такої діагностики мали б виражатися певними кількісними показниками» [153; с.132]. На думку цього автора «облік витрат в бюджетних установах, особливо таких галузей, як освіта, в умовах дефіциту фінансового забезпечення виступає основою досягнення їхнього раціонального використання. Задля цього слід активно використовувати усі можливі способи контролю витрат, притаманні обліковій системі, а також здійснювати активні пошуки шляхів оптимізації названого об'єкта обліку» [153; с.133]. На нашу думку, стосовно соціальних витрат, специфікою є те, що оптимізація не означає мінімізацію а має бути спрямована на реалізацію соціальної складової а саме на підвищення ефективності соціальних витрат.

Таким чином, специфіка контролю соціальних витрат у сучасних умовах визначається трансформацією системи Державного фінансового контролю, необхідністю розвитку фінансового аудиту, у тому числі і внутрішнього, а також специфікою об'єкту соціальні витрати та відповідно спрямованістю об'єкту не на мінімізацію цих витрат на їх оптимізацію та ефективність.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ І

У сучасній фаховій літературі з проблем обліку спостерігається наявність різних підходів до розуміння соціальних витрат як об'єкту обліку. Виокремлено три базові напрями трактування соціальних витрат:

До першого відносяться - витрати виключно на утримання персоналу та пов'язаними з цими витратами соціальними гарантіями.

До другого - альтернативного підходу - витрати на соціальний розвиток колективу, витратами на охорону праці та іншими витратами, пов'язаними з поліпшенням умов праці.

До третього - соціальні витрати включають перше, друге, а також екологічні витрати.

У фаховій літературі соціальні витрати не розглядаються як предмет бухгалтерського обліку бюджетної установи. Доведено, що всі державні витрати, пов'язані з утриманням бюджетних установ, особливо у сфері підготовки кадрів, на макроекономічному рівні можна трактувати як соціальні, а на мікроекономічному – як предмет бюджетного управлінського обліку. Також доводко, щодо навчальних закладів, доцільно розглядати соціальні видатки в третьому напрямі.

Для бюджетних установ основним нормативним документом, що регулює облік витрат є Національне положення бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати». Статті витрат, зокрема соціальні витрати цим стандартом не виокремлено, відповідно накопичення таких витрат може здійснюватись в системі управлінського обліку бюджетної установи.

Лева частка фінансових порушень бюджетних установ – незаконні витрати. У цьому контексті, перевіряючи соціальні витрати, необхідно визначити їх відповідність нормам законодавства та запобігти нецільовому використанню, але, з іншого боку, необхідно перевірити відповідність нормам чинного законодавства. про реалізацію соціальних гарантій працівників бюджетного відділу та оцінку ефективності природоохоронної діяльності та охорони праці.

Специфіка контролю за соціальними витратами в сучасних умовах визначається трансформацією системи державного фінансового контролю, необхідністю розвитку фінансового аудиту, в тому числі внутрішнього, а також специфікою суб'єкта соціальних видатків, а отже і спрямованістю управління об'єктом полягає не в мінімізації цих витрат, а в їх оптимізації та ефективності.

РОЗДІЛ II.

ОРГАНІЗАЦІЙНО – ЕКОНОМІЧНІ УМОВИ ДІЯЛЬНОСТІ РЕГІОНАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ ІМ. О.С. ЄГОРОВА ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

2.1. Організаційно – економічна характеристики Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова

Державний навчальний заклад «Кіровоградський професійний ліцей імені О.С. Єгорова» було створено у 1997 році. З 2018 року цей заклад отримав нову назву Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова (Додаток А). Це професійно-технічний навчальний заклад другого атестаційного рівня, підпорядкований Міністерству освіти і науки України, є державним професійно-технічним навчальним закладом, що забезпечує реалізацію потреб громадян у професійно-технічній освіті, оволодінні трудовими професіями, знаннями, кваліфікацією відповідно до їхніх інтересів, здібностей, стану здоров'я для здобуття професійно-технічної та загальної середньої освіти. Відповідно до Виписки з ЄДР (Додаток Б) основний вид економічної діяльності – професійно технічна освіта. Установа працює відповідно до Статуту (Додаток В), остання редакція якого 2018 рік.

Засновник професійно-технічного навчального закладу: Міністерство освіти і науки України.

Повноваження державного навчального закладу:

- організація навчально-виховного процесу, вибір форм і методів навчання;
- навчально-виробнича, навчально-виховна, навчально-методична, фінансово-господарська та виробничо-комерційна діяльність;
- розроблення робочих навчальних планів з професій та навчальних планів з предметів на основі типових навчальних планів та типових навчальних

планів, визначення регіональної складової змісту професійно-технічної освіти, які затверджуються в установленому порядку;

- розроблення правил прийому учнів, інтернів до професійного ліцею на основі типових правил прийому;

- організація харчування, матеріального забезпечення та побутового обслуговування студентів і слухачів;

- атестація педагогічних працівників;

- організація навчання педагогічних кадрів на підприємствах, в установах, організаціях;

- організація виробничого навчання учнів, слухачів на виробництві та у сфері обслуговування;

- забезпечення заходів щодо охорони здоров'я та безпеки праці студентів, практикантів та працівників;

- матеріально-технічне забезпечення навчального процесу;

- визначення структури та штатного розпису працівників з урахуванням визначеного фонду оплати праці;

- забезпечення належної якості професійної підготовки та виховання студентів та інтернів;

- видача освітніх документів встановлених зразків.

Керівництво діяльністю Центру здійснює директор, який призначається на посаду за результатами конкурсу шляхом укладення з ним контракту Міністерством освіти і науки, у відповідності із законодавством України.

Регіональний центр є неприбутковою установою. Кошти Центру, одержані від здійснення або на здійснення діяльності, відповідно до Статуту, не вважаються прибутком і не оподатковуються. Від оподаткування звільняються доходи, які отримані при виготовленні та реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг), пов'язані з основною статутною діяльністю. Фінансування здійснюється з Міністерства фінансів України за кодом 350 та з місцевого бюджету за кодом 10, як орган Освіти і науки. З 2016 року заклад фінансується

переважно з місцевого бюджету, проте позитивним є наявність субвенцій з державного бюджету на виплату заробітної плати.

На підставі даних Балансів (Додатки Д, Е, Ж) проведено порівняльний аналіз основних складових активу за останні три роки (табл. 3.1).

Таблиця 2.1

**Динаміка та структура активів Регіонального центру професійної освіти
ім. О.С. Єгорова**

АКТИВ	На 01.01.2019		На 01.01.2020		На 01.01.2021		На 01.01.2022 р.	
	грн.	%	грн.	%	грн.	грн.	грн.	%
Нефінансові активи (матеріальні): Необоротні:								
Основні засоби								
Залишкова вартість	508039	75,5	553400	81,9	361565	47,9	374662	49,6
Інші необоротні матеріальні активи								
Залишкова вартість	14648	2,2	34892	5,2	13105	1,7	-	-
Оборотні активи:								
Запаси	149442	22,2	86185	12,8	364345	48,2	364346	48,2
Фінансові активи	412	0,1	888	0,1	16152	2,2	16152	2,2
Всього	672542	100	675366	100	755159	100	755160	100

Відповідно до зміни методології обліку, а саме трансформації плану рахунків та фінансової звітності спостерігається після проведення переоцінки суттєві структурні зміни у складі активів. Так, порівняно з 2018 роком у 2021 знизилась частка необоротних матеріальних активів. У структурі активів переважають нефінансові. Фінансові активи в балансі установи представлені залишками на казначейських рахунків коштів отриманих у якості платних послуг та в частині інших надходжень. Динаміка зміни структури активів установи за досліджуваний період схематично представлена рисунками 2.1, 2.2, 2.3, 2.4

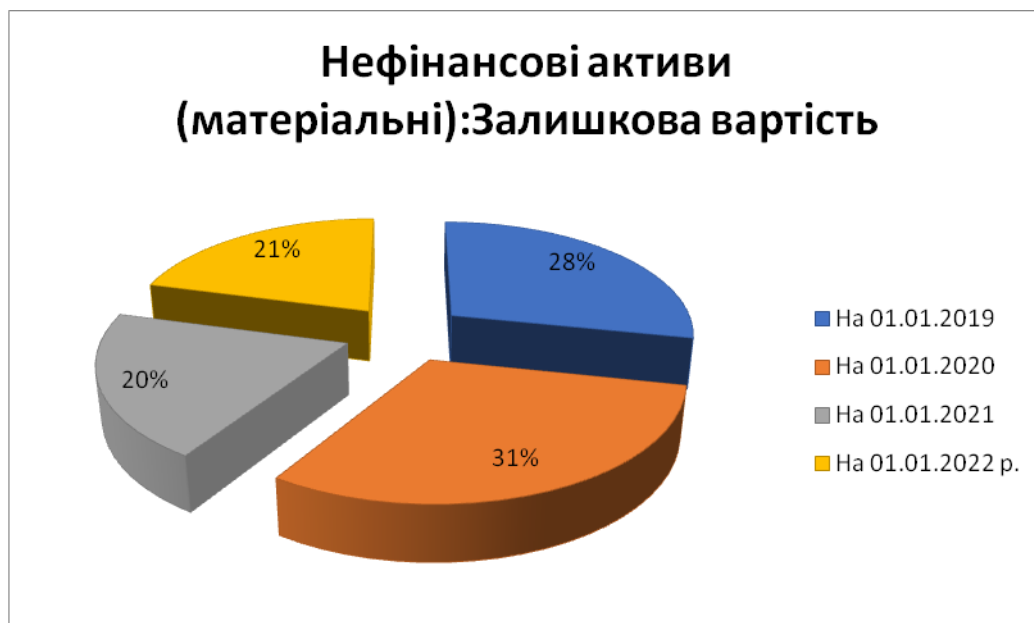


Рисунок 2.1. – Динаміка зміни структури не фінансових матеріальних активів Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за досліджуваний період

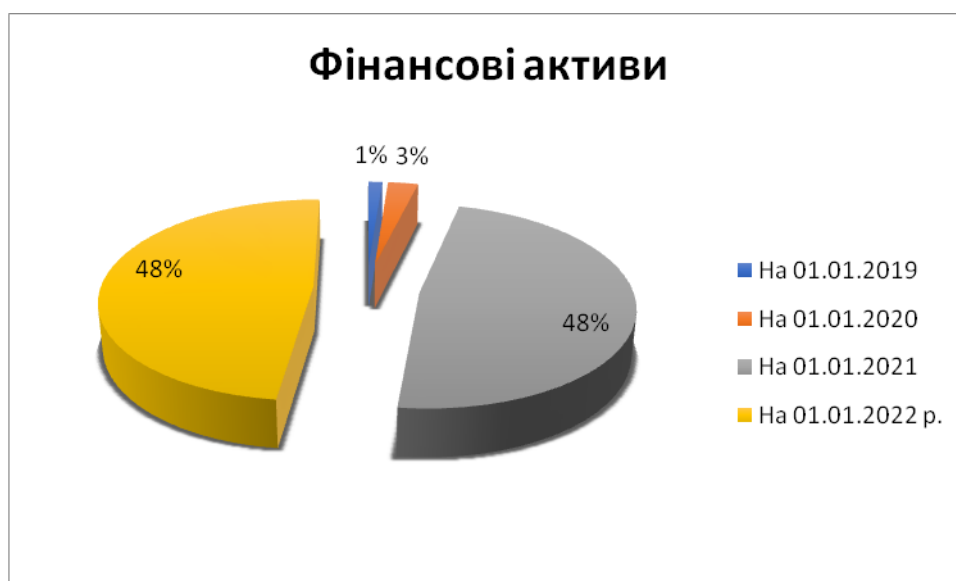


Рисунок 2.2. – Динаміка зміни структури фінансових активів Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за досліджуваний період

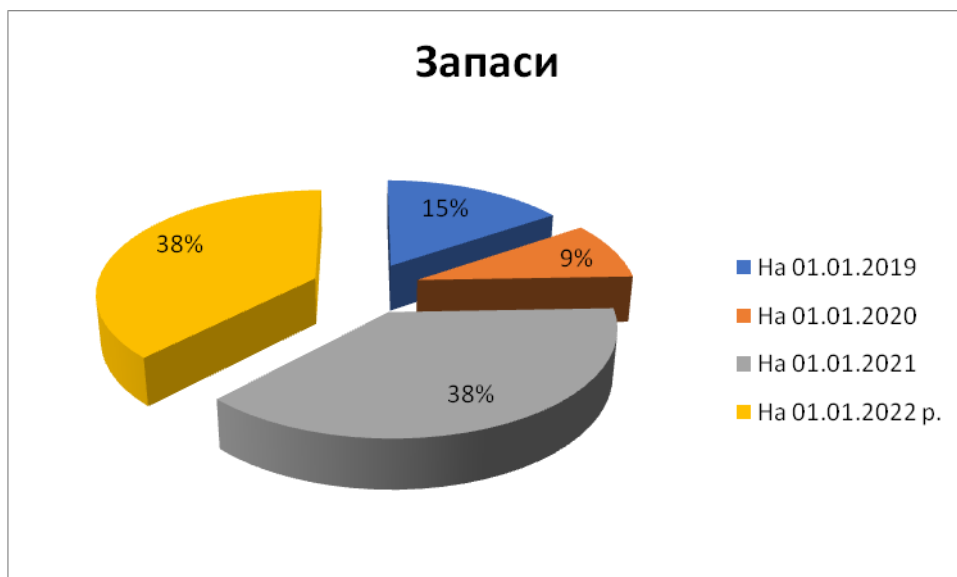


Рисунок 2.3. – Динаміка зміни структури запасів Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за досліджуваний період



Рисунок 2.4. – Динаміка зміни структури інших необоротних матеріальних активів Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за досліджуваний період

Позитивним є те, що в установі пасив представлено на початок кожного звітної періоду виключно Власним капіталом, що свідчить про високий рівень фінансової дисципліни та оперативне погашення кредиторської заборгованості,

яка є поточною (виключення становить кредиторська заборгованість по лікарняних, або внаслідок відсутності надходжень від ФСС). Так, за балансом на 01.01.2022 року власний капітал становить 100% і представлений фондом у необоротних активах (50%), фондом у МШП(40%) та профіцитом фінансування (10%).

Результати фінансової діяльності установи проаналізовано на підставі звітності (Додатки З, И, К) Звіт про фінансові результати. Так, у 2019 році з врахуванням профіциту на початок року фінансовий результат за загальним фондом становив 58,9 тис. грн., за 2020 рік – 48,5 тис. грн. Відповідно до Звіту про фінансові результати за 2021 рік загальні бюджетні асигнування становили 15704,7 тис. грн., доходи від надання послуг 181,17 тис. грн., доходи від інших обмінних операцій 0,5 тис. грн., доходи від необмінних операцій 150,0 тис. грн., а витрати за обмінними операціями є витратами на соціальне забезпечення і становили 3214,2 тис. грн. На нашу думку спостерігається у звітності невідповідність віднесення витрат на соціальне забезпечення до необмінних операцій а доходів отриманих на здійснення цього забезпечення до доходів обмінних операцій, що свідчить про наявність методичних помилок ведення обліку, зокрема кваліфікування доходів та витрат по обмінних та необмінних операціях. Та доходи установи, відповідно до розділу 8 Приміток до річної фінансової звітності (Додаток Л) позиціонують крім отриманих на 150 тис. грн. дарунків як доходи від обмінних операцій, а витрати на соціальне забезпечення зазначають як витрати за необмінними операціями в сумі 3214,2 тис. грн..

Установа фінансується як за рахунок загального фонду так і спеціального фонду. Для аналізу особливостей формування та виконання кошторису установи за період, що аналізується порівняно основні показники формування та використання загального фонду установи за 2019 – 2021 рр. (Додатки М,Н,П) Формування та виконання кошторису в частині загального фонду за 2019 р. наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

**Формування та виконання кошторису загального фонду Регіонального
центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за 2019 рік**

Показники	КЕКВ	Кошторисне призначення		Профінансовано (касові видатки)		Виконання кошторису (фактичні видатки)	
		грн.	%	грн.	% (5/3)	грн.	% (7/3)
1	2	3	4	5	6	7	8
Усього	х	11724465	100	11724451,32	100	11801710,29	100
у тому числі:	2000						
Поточні видатки							
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	5990200	51,1	5990200	100	5990200	100
Заробітна плата	2110	4380400	37,7	4380400	100	4380400	100
Нарахування на оплату праці	2120	1609800	13,7	1609800	100	1609800	100
Використання товарів і послуг	2200	2532490	21,6	2532476,42	99,9	2609735,39	103,5
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	142000	1,21	142000	100	222084	156,4
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	9800	0,08	9800	100	7454,87	76,1
Продукти харчування	2230	752560	6,4	752560	100	752560	100
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	159990	1,36	159976	99,9	159496,66	99,7
Видатки на відрядження	2250	9800	0,08	9800	100	9800	100
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	1453240	12,4	1453239,76	99,9	1453239,76	99,9
Дослідження і розробки	2280	5100	0,04	5100	100	5100	100
Соціальне забезпечення	2700	3201775	27,3	3201774,90	99,9	3201774,90	99,9
Стипендії	2720	2935200	25,0	2935200	100	2935200	100
Інші виплати населенню	2730	266575	2,27	166574,90	62,5	166574,90	62,5
Інші видатки	5000	311790	2,66	-		-	

За 2019 рік в частині загального фонду в цілому структура фактичних видатків майже відповідає кошторисному призначенню та касовим видаткам.

Проте, за рахунок перевищення фінансування за статтею використання товарів і послуг, що відбулось в наслідок інфляційних процесів та підвищення цін фактичні видатки перевищують як кошторисні призначення так і касові видатки, але на не значну суму. Також на 01.01.2020 р. спостерігається наявність як дебіторської так і кредиторської заборгованості у сумі 10690 грн. в наслідок нарахування лікарняних та відповідної заборгованості Фонду соціального страхування. У структурі кошторисного призначення лєвова частина припадала у 2019 році на оплату праці і нарахування на заробітну плату – 50,8%, також особливістю є наявність соціальних витрат – витрат на соціальне забезпечення, а саме на виплату стипендій, крім того у 2019 році здійснювались інші виплати населенню, у тому числі соціальні витрати здійснювались на оздоровлення і відпочинок дітей (фінансування за кодом 091108). Таким чином у структурі загального фонду соціальні витрати, до яких ми відносимо нарахування на заробітну плату (ЄСВ) та соціальне забезпечення в 2019 році становили 40,7% за фактичними видатками.

Формування та виконання кошторису в частині загального фонду за 2020 р. наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Формування та виконання кошторису загального фонду Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за 2020 рік

Показники	КЕКВ	Кошторисне призначення		Профінансовано (касові видатки)		Виконання кошторису (фактичні видатки)	
		грн.	%	грн.	%	грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Усього	х	11867844	100	11867222	99,9	11877629	100,1
у тому числі:	2000						
Поточні видатки							
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	6081167	51,2	6081167	100	6081167	100
Заробітна плата	2110	4984018	42,0	4984018	100	4984018	100

Нарахування на оплату праці	2120	1097149	9,2	1097149	100	1097149	100
Використання товарів і послуг	2200	2745400	23,1	2744778	99,9	2755185,16	100,3
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	250415	2,1	250415	100	254182	101,5
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	11125,90	0,1	11125,51	100	11125,51	100
Продукти харчування	2230	711400	6,0	711400	100	711400	100
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	135185	1,1	135182	99,9	135182	99,9
Видатки на відрядження	2250	6394	0,1	6394	100	6394	100
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	1625800	13,7	1625261	99,9	1625261	99,9
Дослідження і розробки	2280	5080	0,04	5000	99,9	5000	99,9
Соціальне забезпечення	2700	3041277	25,6	3041277	100	3041277	100
Стипендії	2720	2894905	24,4	2894905	100	2894905	100
Інші виплати населенню	2730	146372	1,23	146372	100	146372	100
Інші видатки	5000	391993	3,3	-	-	-	

Структура фінансування та співвідношення фактичних і касових видатків залишилися майже незмінними. Так, фактичні видатки переважають, що обумовлює наявність кредиторської заборгованості на початок 2021 року. Частка соціальних витрат у структурі фактичних видатків у 2020 році становила 25,6%.

У таблиці 2.6 наведено формування та виконання кошторису в частині загального фонду за 2021 р.

Таблиця 2.6

Формування та виконання кошторису загального фонду Регіонального
центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова за 2021 рік

Показники	КЕКВ	Кошторисне призначення		Профінансовано (касові видатки)	
		грн..	%	грн..	%
1	2	3	4	5	6
Усього	х	15767295	100	15704700	99,6
у тому числі:	2000				
Поточні видатки					
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	9443140	58,9	9380559	99,3
Заробітна плата	2110	7754383	49,2	7704595	99,4
Нарахування на оплату праці	2120	1688757	10,7	1675964	99,2
Використання товарів і послуг	2200	3109917	19,7	3109903	99,9
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	189149	1,2	189149	100
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	10000	0,06	9988	99,9
Продукти харчування	2230	848833	5,4	848833	100
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	171253	1,1	171252	99,9
Видатки на відрядження	2250	-	-	-	
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	1890682	11,9	1890681	99,9
Дослідження і розробки	2280	-	-	-	
Соціальне забезпечення	2700	3214238	20,4	3214238	100
Стипендії	2720	3024893	19,2	3024893	100
Інші виплати населенню	2730	189345	1,2	189345	100
Інші видатки	5000	360402	2,2	-	-

За 2021 рік фінансування здійснено у відповідності з кошторисним призначенням. Залишається майже не змінним та навіть підвищується абсолютне значення соціальних витрат, але їх питома вага у 2021 р порівняно з 2019 роком знизилась майже на 10%.

Як було зазначено вище для досліджуваної установи переважає фінансування в частині загального фонду, проте спеціальний фонд також має місце. Так, установа надає платні послуги, отримує благодійну допомогу. Таблицею 2.7 представлено формування та виконання кошторису досліджуваної установи в частині плати за послуги.

Таблиця 2.7.

Формування та виконання кошторису за 2021 р.

Показники	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок року	Надійшло коштів за рік	Видатки за звітний період	Залишок на кінець
Надходження коштів – усього	197813	16107	181754	х	18460
За послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	91000	х	60550	х	х
Від додаткової господ діяльності	90106	х	120623	х	х
Від оренди	600	х	580	х	х
Видатки – усього	197813	х	х	179400	х
у тому числі:					
Поточні видатки					
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	31597	х		31597	х
Використання товарів і послуг	5698	х		5698	х
Інші поточні видатки	600	х		-	х

У структурі доходів в частині платних послуг майже 50% посідають доходи пов'язані з освітньою діяльністю, незначна сума припадає на доходи від оренди а решта становить доходи від виробничо – навчальної діяльності учнів закладу. Витрати, пов'язані із наданням платних послуг здебільшого це поточні, проте наприклад у 2020 році мали місце капітальні видатки у сумі 28052 грн. пов'язані з придбанням обладнання і предметів довгострокового використання. В 2021 році всі видатки (витрати) в частині спецфонду є поточними.

Надходження до спеціального фонду за іншими джерелами, крім платних послуг, за останні три роки мали місце лише у 2021 році (Додаток С,Т,У). Вони становлять 150 000 грн., а витрати 148 965 грн. з яких спрямовано на придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів 128965 грн. та на оплату послуг 20 000 грн.

Систематичний контроль за виконанням кошторису спеціального фонду, формуванням видатків та цільовим використанням коштів бюджетної установи здійснюють працівники: бухгалтери, економіст а також зовнішній контроль працівниками фінансової інспекції. Такий контроль починається вже на етапі складання кошторису і завершується аналізом його виконання.

Таким чином, кошторис Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова складається з надходжень коштів із загального фонду бюджету (переважно з місцевого); коштів, отриманих як плата за послуги, інших надходжень спеціального фонду бюджету та коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень. Найбільшу питому вагу у структурі фінансування за три останні роки складають надходження коштів із загального фонду бюджету. Кошти спеціального фонду складають 25,61% загального фонду фінансування серед яких найбільша питома вага припадає на доходи від надання власних послуг. Стан фінансування є задовільним, фінансовий стан установи є стійким, про що свідчить 100% власного капіталу у джерел фінансування та відсутність поточних зобов'язань на початок звітних періодів за останні роки.

Відповідно до Статуту джерелами фінансування, що поповнюють спеціальний фонд є:

- кошти, отримані за первинну професійну підготовку поза державним замовленням, професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників згідно з укладеними договорами з юридичними та фізичними особами в межах ліцензованих обсягів, у тому числі підготовку та перепідготовку робітників і спеціалістів на замовлення державної служби зайнятості;

- плата за надання додаткових освітніх послуг;
- доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, майстерень та надання інших послуг населенню;
- доходи від надання в оренду приміщень, споруд, обладнання в порядку, встановленому Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України;
- дотації з місцевих бюджетів;
- кредити та позики банків, дивіденди з цінних паперів;
- грошові доходи;
- добровільні грошові внески, матеріальні цінності, одержані від підприємств, установ, організацій, окремих громадян;
- кошти, що отримані професійним ліцеєм за надання платних послуг, перелік яких затверджується Постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 року №796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальним закладам, іншим установам і закладам системи освіти, що належать до державної і комунальної сфери власності» [35].

Відповідно до частини другої статті 85 Бюджетного кодексу України професійний ліцей протягом бюджетного періоду може отримувати видатки на його функціонування одночасно з різних бюджетів, якщо ці видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або понад дохідну частину загального фонду місцевого бюджету, якщо такий бюджет не має заборгованості за захищеними статтями видатків. протягом року в будь-яку дату.

Структура підприємства - це склад і співвідношення його внутрішніх ланок (цехів, ділянок, відділів, лабораторій та інших підрозділів), що становлять єдиний господарський об'єкт. Розрізняють загальну, виробничу й організаційну структури підприємства. Структура управління навчальним закладом обумовлена його структурою і є складною. Складність обумовлюється об'єктивними чинниками – розміром, об'єктом, диференційованими напрями роботи тощо. Так у організаційній структурі навчального закладу виділяються

такі рівні: директор, заступники директора, керівники методичних об'єднань, психологи, соціальні педагоги, організатори виховної роботи.

Керівники методичних об'єднань працюють здебільшого на громадських засадах, а функції психологів, соціальних педагогів, організаторів виховної роботи є тільки частково управлінськими, учнівське самоврядування скероване трьома попередніми рівнями.

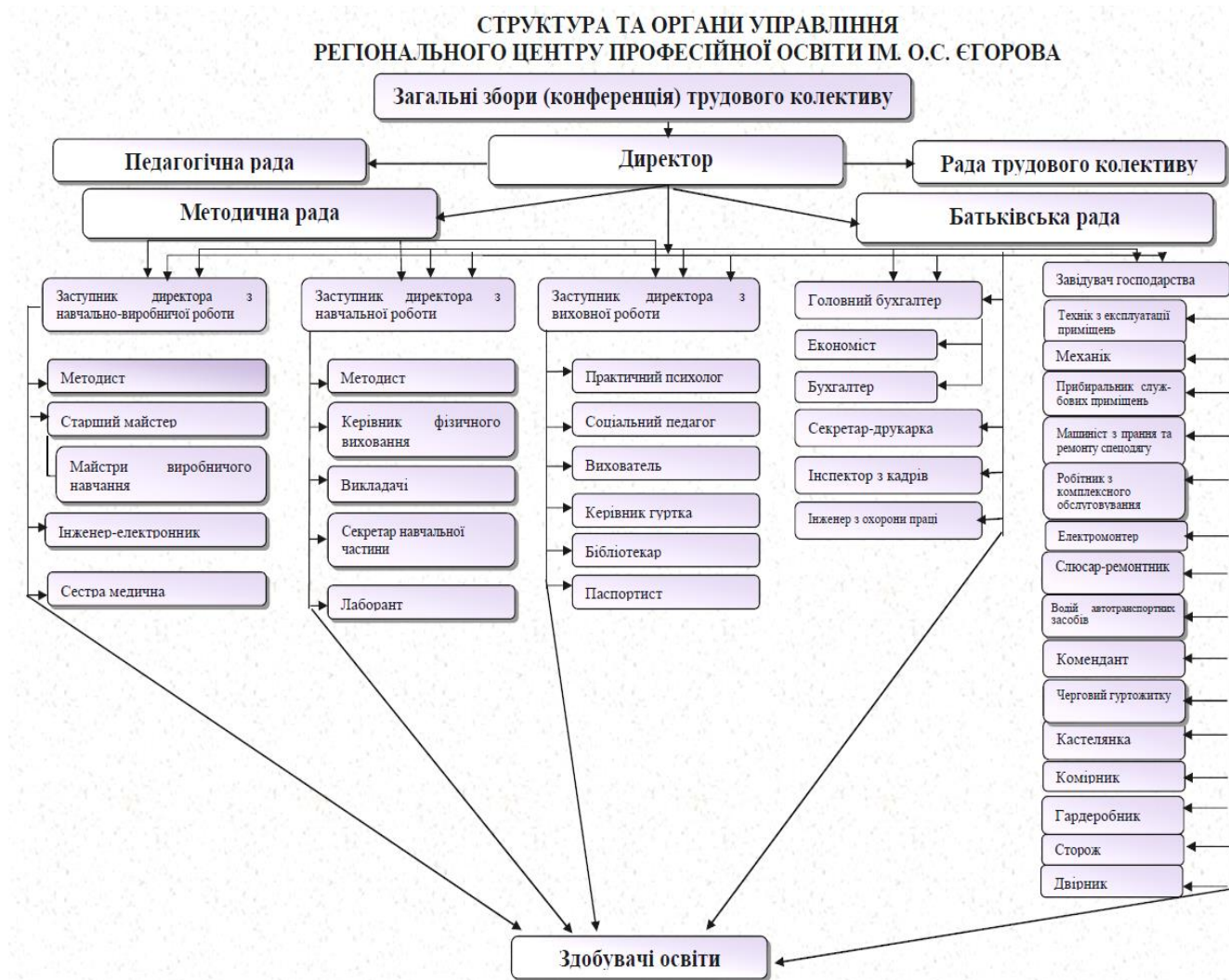


Рисунок 2.5 - Організаційна структура Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова.

Тому, фактично управлінська функція виконується директором і його заступниками з делегуванням повноважень іншим членам колективу. Такий тип управління називається лінійним, а директор і його заступники лінійними керівниками.

Управління професійного ліцею здійснює директор цього ліцею. До складу підрозділів, що забезпечують навчально-виховний процес та соціально-побутові потреби учнів і працівників ліцею, належать: навчальні кабінети та лабораторії, перелік яких визначається навчальними планами, навчально-виробничі майстерні, бібліотека, спортивно-оздоровчий комплекс, їдальня, гуртожиток.

2.2. Особливості організації обліку та контролю, сучасний стан та напрями удосконалення облікової політики Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова

Бухгалтерський облік в установі ведеться силами відділу бухгалтерського обліку та звітності, що підпорядкован безпосередньо директору ліцею. Очолює відділ головний бухгалтер, який за кваліфікаційним рівнем відповідає посаді. До складу відділу крім головного бухгалтера входять 2 посади бухгалтера та економіст (рис. 2.6.).

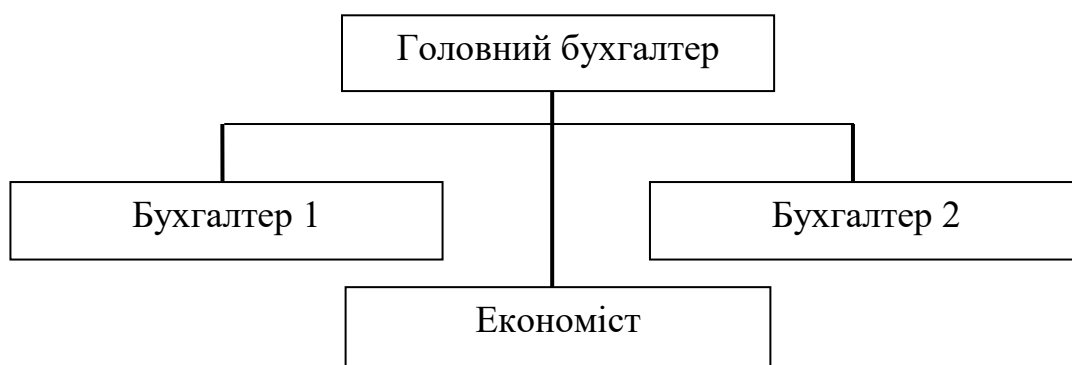


Рисунок 2.6. – Склад відділу бухгалтерського обліку Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова

Структура управління у відділі лінійна, тобто всі працівники підпорядковані безпосередньо головному бухгалтеру. Структурний підрозділ - бухгалтерія функціонує на підставі Положення (Додаток Ф). Цим регламентом

передбачено обов'язки і права головного бухгалтера, основні функції бухгалтерії та питання організації і оплати праці бухгалтерів. Проте, зазначений внутрішній регламент не конкретизує особливості встановлення посадових окладів та не передбачає умови та порядок виплати матеріальної допомоги та премії а лише зазначає їх можливість. Відповідно до рівня професійної освіти головний бухгалтер та працівники бухгалтерії відповідають кваліфікаційним вимогам. Недоліком цього регламенту також є те, що не зазначено особливості поділу та кооперації праці (адресні посадові інструкції не розроблено). Встановлено, що до обов'язків одного з бухгалтерів відноситься ведення обліку розрахунків з оплати праці, ЄСВ, ПДФО та військового збору, до обов'язків другого бухгалтера входить ведення обліку матеріальних активів та розрахунків за товарними операціями. Економіст забезпечує формування кошторисних призначень під керівництвом головного бухгалтера, здійснює аналітичні процедури, забезпечує організацію оплати праці. Головний бухгалтер крім методичного керівництва та адміністративних функцій веде облік доходів та видатків (витрат), облік грошових коштів, складає фінансову та податкову звітність.

Працівники бухгалтерії призначаються і звільняються з роботи згідно з наказом директора ліцею. Свої обов'язки працівники бухгалтерії виконують відповідно до постанов та наказів ліцею. Несуть відповідальність за невиконання вимог, передбачених посадовими інструкціями.

Бухгалтерська служба ліцею у своїй діяльності керується «Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства Фінансів України, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини і фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також Положенням про бухгалтерську службу» [59].

Важливим регламентом, що визначає організацію та методику ведення обліку є облікова політика. В сучасних умовах надзвичайно актуальним є проблеми формування облікової політики в закладах бюджетної сфери.

Основні підходи до облікової політики бюджетних установ визначено НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затвердженим наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

Облікова політика Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова забезпечує:

- повнота бухгалтерського обліку за всіма фактами діяльності установи;
- своєчасність відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів бюджетної установи;
- врахування в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності не тільки на підставі їх юридичної форми, а й з урахуванням економічного змісту;
- відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від надходження чи видачі коштів;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;
- раціональний облік виходячи з умов діяльності установи та її розміру;
- дотримання вимог бюджетного законодавства щодо економного та ефективного витрачання бюджетних коштів.

У Регіональному центрі облікова політика формалізована у вигляді наказу, який затверджується директором ліцею (Додаток Х).

Наказ про облікову політику ліцею затверджений в 2016 році, окремі елементи цього наказу на сьогоднішній день потребують оновлення та уточнення, зокрема це стосується як оцінки активів так і формування фінансового результату виконання кошторису.

Наказ «Про облікову політику» визначає основні положення щодо ведення податкового та фінансового обліку на підприємстві. Обраний метод нарахування амортизації для основних засобів та для нематеріальних активів є прямолінійним. В установі організаційні та методичні аспекти було

представлено різними регламентами, а у 2017 році їх об'єднали у єдиний. Проте, за змістом цей регламент теж є недосконалим, тому що не враховує змін чинного законодавства, як наприклад, стосовно оцінки основних засобів та не висвітлює всіх методичних особливостей.

Наказом з облікової політики обрано такі варіанти облікової політики:

- в частині амортизації: прямолінійний метод нарахування амортизації для основних засобів, по малоцінних необоротних активах і бібліотечних фондах нарахування амортизації у розмірі 100% їх вартості в першому місяці використання об'єкта;
- в частині оцінки запасів: при відпуску запасів у використання - метод ФІФО, при відпуску товарів у реалізацію до фірмових магазинів - метод ціни продажу; при відпусканні запасів у реалізацію - метод ФІФО (стосовно ціни реалізації її застосовують по продукції їдальні);
- установлювати суму резерву сумнівних боргів на підставі класифікації дебіторської заборгованості за послуги за термінами її непогашення.

Також Наказом з облікової політики передбачено, що установа має застосовуватися строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року №11 «Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору». Вважаємо, що є необхідним змінити оцінку межі вартості необоротних активів щодо віднесення до основних засобів з 4500 грн, як це зазначено у внутрішньому регламенті на 6000 грн., як це регламентовано діючим законодавством.

Суттєвим недоліком внутрішнього регламенту є те, що не прописано порядок формування транспортно – заготівельних витрат, а також те, що при оприбуткуванні основних засобів не формують первісну вартість з включення витрат пов'язаних з введенням об'єкту до експлуатації. Також внутрішній регламент не висвітлює особливостей установи як суб'єкта оподаткування та не зазначено у організаційній частині форми обліку, програмні продукти, що

використовуються в установі для ведення обліку та формування звітності, а також програмні продукти, що використовують для подання податкової звітності.

Досліджувана установа зареєстрована у Державних фіскальних органах за кодом ЄДРПО 02544833. Ліцей, як бюджетний заклад є неприбутковою установою та, відповідно, не є платником податку на прибуток. Установа є платником ПДВ в частині діяльності з надання платних послуг крім освітніх послуг в межах ліцензійного обсягу. Як податковий агент установа стягує ПДФО та військовий збір. Також бухгалтерія центру забезпечує нарахування та сплату ЄСВ. Встановлено, що своєчасно і в повному обсязі нараховуються податки та зобов'язання та перераховуються до бюджету у термін визначений законодавством. Заборгованість по розрахункам з бюджетами відсутня.

Суттєвим недоліком внутрішніх регламентів є те, що не висвітлено в основному тексті та не наведено у додатках особливості документування, не прийнятий робочий план рахунків та не затверджено перелік меморіальних ордерів, що мають складатись в установі.

Вважаємо, що необхідно приділити увагу у процесі удосконалення регламенту організації документального оформлення господарських операцій та документообігу. Необхідно забезпечити проведення реєстрації вихідних документів в облікових регістрах не пізніше наступного дня після надходження документів до бухгалтерії. Оригінали документів про отримані чи списані матеріальні цінності, акти про приймання робіт тощо. вони мають бути подані до бухгалтерії не пізніше наступного дня після надходження до установи. Усі первинні документи, що надходять до бухгалтерії, підлягають перевірці на предмет форми та повноти змісту. Неправильно складені первинні документи бухгалтерією не приймаються і повинні бути повернуті контрагенту для оформлення протягом двох днів. Такий підхід формалізує вимоги

бухгалтерського контролю. Також є необхідним прописати функції контролю у посадових інструкціях.

У сучасних умовах обов'язки фінансового контролю та контролю відповідності відображення операцій на рахунках і у реєстрах обліку покладено на керівника бухгалтерського відділу.

Досліджувана установа застосовує меморіально – ордерну форму обліку, що також не зазначено у регламенті. Необхідно зазначити у регламенті що «меморіальні ордери - накопичувальні відомості повинні формуватися не пізніше 3 числа місяця, наступного за звітним. Обороти у книзі Журнал-головна мають формуватися не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним» [94].

Меморіально - ордерна форма обліку рекомендована для застосування в бюджетних установах наказом ДКУ № 68 від 27.07.2000 р., яким затверджено «Інструкцію про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання». У 2017 р. МФУ видано наказ № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [94]. Цим наказом передбачено «використання у бюджетних установах 16 основних меморіальних ордерів у формі накопичувальних відомостей, кожна з яких має спеціальне призначення і специфічну будову, та одного меморіального ордера типової форми, призначеного для оформлення інших операцій, які не охоплені основними (накопичувальними) меморіальному ордерами» [94]. Досліджувана установа дотримується вимог регламентації та складає меморіальні ордери.

Так, в установі складають більшість з розроблених меморіальних ордерів. (Додатки Ц,Ш,Щ,Ю,Я).

Меморіальний ордер № 2 (№ 2-авт) «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної

казначейської служби України (банках)» [94] та меморіальний ордер № 3 (№ 3-авт) «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [94]. Вони «призначені для відображення надходження на рахунки досліджуваної установи асигнувань та здійснення касових видатків загального і спеціального фондів бюджету. Накопичувальні відомості складають окремо з кожного реєстраційного (поточного) рахунку, застосовуючи для них додаткову нумерацію (№ 2-1, № 2-2, № 3-1, № 3-2 і т. ін.). Записи до цих відомостей здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (поточних) рахунків та доданих до них первинних документів (платіжних доручень тощо). У кінці місяця підсумки меморіальних ордерів переносяться до книги Журнал-головна у розрізі кореспондуючих рахунків» [94].

Меморіальний ордер №4 (№ 4-авт) «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами» [94] застосовується «для обліку розрахунків з різними підприємствами і установами, які є дебіторами бюджетної організації. Відомість складається за даними окремих субрахунків рахунку 21 Поточна дебіторська заборгованість у розрізі дебіторів та кодів економічної класифікації витрат окремо за загальним та за спеціальними фондами (окремі відомості). Записи до неї здійснюються лінійно-позиційним методом - за кожною операцією, підтвердженою відповідним документом. Щодо кожного дебітора в кінці місяця виводиться сальдо розрахунків, завдяки чому ця відомість виконує роль і регістра аналітичного обліку розрахунків. При перенесенні підсумків за місяць з накопичувальної відомості до книги Журнал-головна виключаються суми операцій на реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунках установи і за нарахованими доходами (які відображені в інших меморіальних ордерах)» [94].

Меморіальний ордер № 5 (№ 5-авт) «Зведення розрахункових відомостей

із заробітної плати та стипендій» [94] складається «в установах, які оформлюють декілька розрахунково-платіжних відомостей. При цьому у зведення спочатку записують суми коштів загального фонду, а потім - спеціального фонду за їх видами. У цій же відомості на суми нарахованої заробітної плати здійснюють нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). До меморіального ордера додають всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати» [94].

Меморіальний ордер № 6 (№ 6-авт) «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» використовується «для обліку розрахунків, які обліковують на субрахунках 6211 «Розрахунки з Постачальниками та підрядниками» і 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами». Форма цієї відомості та порядок її заповнення аналогічні порядку складання меморіального ордера № 4 з обліку розрахунків з різними дебіторами» [94].

Меморіальний ордер № 13 (№ 13-авт) «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів» використовують «для обліку витрачання різних матеріалів, крім продуктів харчування. Записи на дебет рахунків витрат здійснюють у розрізі кодів економічної класифікації видатків. Підсумки оборотів у кінці місяця переносяться до книги Журнал-головна» [94].

Крім того, в наказі бажано відобразити:

- перелік точних форм звітності, які використовує установа;
- графік документообігу, в якому зазначаються: види операцій, особи, відповідальні за складання документів, терміни складання документів та строки подання їх до бухгалтерської служби тощо;
- особа, відповідальна за приймання документації на тимчасове зберігання до архіву установи, зберігання документації в архіві та здавання відповідної документації до державного архіву.

У наказі про організацію бухгалтерського обліку слід наголосити, що облік виконання кошторису здійснюється установою з точки зору джерел фінансування, хоча діяльність установи за всіма джерелами фінансування (загальним та спеціальним) кошторисного фонду відображається в одному балансі. Аналітичний облік матеріальних цінностей, придбаних за рахунок різних джерел фінансування, ведеться в окремому бухгалтерському обліку. Для окремого обліку активів і пасивів, створених за рахунок різних джерел фінансування, у плані рахунків для кожного рахунку вводиться субрахунок шляхом додавання до номера рахунку відповідного номера джерела фінансування. Окремим пунктом в наказі повинна бути затверджена постійно діюча інвентаризаційна комісія та намічені терміни проведення обов'язкової інвентаризації засобів.

Досліджувана установа складає річні фінансові звіти про фінансовий стан, фінансові результати та виконання кошторисів.

Суб'єктом зовнішнього контролю діяльності установи та правомірності використання бюджетних коштів до 2017 року була Державна фінансова інспекція. З 2017 року розпочався етап трансформації системи контролю у бюджетній сфері у напрямку створення та функціонування Державного фінансового аудиту. Саме на ці органи покладені обов'язки перевірки об'єктивності складання звітності бюджетною установою та її підтвердження. Досліджувана бюджетна установа, як і інші бюджетні установи є суб'єктами суспільного інтересу, що обумовлює необхідність оприлюднення фінансової звітності. Також установа має відомче підпорядкування.

Обстеження внутрішніх регламентів, облікової практики та звітності дає підстави стверджувати, що в цілому організація, методика обліку та контролю Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова відповідають

вимогам чинного законодавства, проте потребує удосконалення облікова політика, про що зазначено вище.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II

Досліджуваний заклад є професійно-технічним навчальним закладом II рівня атестації, підпорядкованим Міністерству освіти і науки України, який забезпечує реалізацію потреб громадян у професійно-технічній освіті, оволодінні робітничими професіями, спеціалізаціями, кваліфікаціями відповідно до їх інтересів, здібностей, стану здоров'я під час здобуття професійно-технічної та повної середньої загальної освіти. Фінансування закладу здійснюється із загального та спеціального фондів. Для досліджуваної установи переважає фінансування із загального фонду, але має місце і спеціальний фонд. Так, заклад надає платні послуги та отримує благодійну допомогу.

У структурі доходів в частині платних послуг майже 50% посідають доходи, пов'язані з освітньою діяльністю, незначна сума припадає на доходи від оренди а решта становить доходи від виробничо – навчальної діяльності учнів закладу. Витрати, пов'язані із наданням платних послуг здебільшого це поточні, проте наприклад у 2020 році мали місце капітальні видатки у сумі 28 052 грн. пов'язані з придбанням обладнання і предметів довгострокового використання. В 2021 році всі видатки (витрати) в частині спецфонду є поточними.

Надходження до спеціального фонду за іншими джерелами, крім платних послуг, за останні три роки мали місце лише у 2021 році. Вони становлять 150 000 грн., а витрати 148 965 грн. з яких спрямовано на придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів 128 965 грн. та на оплату послуг 20 000 грн.

Найбільшу питому вагу у структурі фінансування за три останні роки складають надходження коштів із загального фонду бюджету. Кошти спеціального фонду складають 25,61% загального фонду фінансування серед яких найбільша питома вага припадає на доходи від надання власних послуг. Стан фінансування є задовільним, фінансовий стан установи є стійким, про що свідчить 100% власного капіталу у джерел фінансування та відсутність поточних зобов'язань на початок звітних періодів за останні роки.

У структурі кошторисного призначення лєвова частина припадала у 2019 році на оплату праці і нарахування на заробітну плату – 50,8%, також особливістю є наявність соціальних витрат – витрат на соціальне забезпечення, а саме на виплату стипендій, крім того у 2019 році здійснювались інші виплати населенню, у тому числі соціальні витрати здійснювались на оздоровлення і відпочинок дітей. У структурі загального фонду соціальні витрати, до яких ми відносимо нарахування на заробітну плату (ЄСВ) та соціальне забезпечення в 2019 році становили 40,7% за фактичними видатками. Частка соціальних витрат у структурі фактичних видатків у 2020 році становила 25,6%. Залишається майже не змінним та навіть підвищується абсолютне значення соціальних витрат, але їх питома вага у 2021 р порівняно з 2019 роком знизилась майже на 10%, що обумовлено їх звуженням.

Бухгалтерський облік в установі ведеться силами відділу бухгалтерського обліку та звітності, що підпорядковані безпосередньо директору центру.

Структура управління у відділі лінійна, тобто всі працівники підпорядковані безпосередньо головному бухгалтеру.

При обстеженні регламентів з організації та методики обліку та облікової практики з'ясовано, що потребує оптимізації облікова політика установи, зокрема це стосується оцінки матеріальних активів а також необхідності

формалізації документообігу та податкового аспекту облікової політики. Надані відповідні рекомендації.

РОЗДІЛ III.

СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ РЕГІОНАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ ІМ. О.С. ЄГОРОВА

3.1. Облік та контроль соціальних витрат з нарахування ЄСВ та лікарняних Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова

Нормативна регламентація відображення у бухгалтерському обліку витрат досліджуваної установи, як і інших установ державного сектору, реалізована НП(С)БОДС 135 «Витрати». Так, витрати визнаються витратами того звітного періоду в якому визнається дохід, для отримання якого вони здійснені. Це створює об'єктивні можливості для достовірного формування фінансових результатів господарської діяльності за відповідний звітний період. У нормативній регламентації, як і у статтях звітності бюджетної установи не представлено такого об'єкту витрат - як соціальні, що ми вважаємо методично не виваженим. Натомість у звітності з виконання кошторису досліджуваної установи, в частині витрат має місце стаття «Соціальне забезпечення». З огляду на потреби інформаційного забезпечення сталого розвитку суспільства, узагальнення витрат бюджетних установ в частині соціальних, на нашу думку, є необхідним. Відповідно до сутності витрат та їх соціального навантаження, ми вважаємо правомірним, що зазначено у розділі III, відносити до соціальних у бюджетних установах такі як:

- витрати на нарахування обов'язкових платежів за ЄСВ;
- витрати на нарахування лікарняних;
- витрати на соціальне забезпечення та охорону праці.

Облік розрахунків за ЄСВ є достатньо традиційним та відпрацьованим як на нормативно – методичному рівні так і обліковою практикою. Стосовно нарахування лікарняних є певні особливості.

Допомога з «тимчасової непрацездатності виникла внаслідок загального захворювання, яке не пов'язане з нещасним випадком на виробництві, призначається відповідно до Закону України від 18.01.2001 р. № 2240-III Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням (зі змінами і доповненнями). Сума допомоги залежить від розміру середньої заробітної плати працівника, тривалості хвороби та страхового стажу» [94] .

Середня заробітна плата для оплати лікарняних визначається відповідно до «Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженого постановою КМУ від 26.09.2001 р. № 1266 (зі змінами), виходячи з виплат за останні дванадцять календарних місяців роботи перед захворюванням» [117] . При цьому загальна сума нарахованої заробітної плати ділиться на кількість календарних днів у розрахунковому періоді, за винятком днів відсутності на роботі з поважних причин (тимчасова непрацездатність, відпустка без збереження заробітної плати, відпустка по догляду за дитиною тощо). Якщо працівник до хвороби пропрацював у закладі менше шести місяців, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за фактично відпрацьований час. Загальний розмір заробітку для обчислення внеску, включаючи доплату, не повинен перевищувати розміру максимальної місячної заробітної плати, з якої нараховуються внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Максимальна місячна заробітна плата (дохід), з якої сплачуються страхові внески, щорічно визначається законом про державний бюджет.

Тривалість хвороби для нарахування допомоги визначається за кількістю календарних днів, що припадають на тривалість хвороби. При цьому розмір допомоги визначається шляхом множення середньоденного заробітку на кількість календарних днів хвороби та розміру допомоги залежно від страхового стажу:

50% - при страховому стажі до 3 років;

60% - при страховому стажі від 3 до 5 років,

70% - при стажі від 5 до 8 років;

100% середньої зарплати - при страховому стажі понад 8 років, а також ветеранам війни, жертвам нацистських переслідувань, громадянам, що постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, незалежно від страхового стажу. Визначена сума допомоги з тимчасової непрацездатності не повинна перевищувати максимального розміру зарплати, на який нараховуються страхові внески (з 1 січня 2022 р. ця сума дорівнює 15 мінімальним заробітним платам).

Допомогу по вагітності та пологах (декретні) надають у розмірі 100% середньої зарплати, незалежно від страхового стажу. У загальному випадку декретна відпустка триває 126 календарних днів: 70 днів - до пологів і 56 - після. Але відповідно до законодавства певні категорії застрахованих осіб мають право на більшу її тривалість.

Відпустка та виплата допомоги по вагітності та пологах зазвичай призначається і розраховується на підставі листка непрацездатності. Вона нараховується в тому ж порядку, що й лікарняні, тобто виходячи із середньої заробітної плати за один календарний день. Розрахунковим періодом для обчислення середнього заробітку є 12 календарних місяців роботи працівника в цій установі перед місяцем настання страхового випадку або фактично кількість повних відпрацьованих місяців, якщо їх менше 12. У разі відсутності за весь відпрацьований місяць середня заробітна плата обчислюється виходячи з фактично відпрацьованих годин календарних днів. Невідпрацьовані з поважних причин дні підлягають виключенню з розрахункового періоду.

Розрахований середньоденний заробіток треба порівняти з максимальною базою нарахування одного соціального внеску за календарний день. Остання «обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду (15 мінімальних заробітних плат) на середньомісячну кількість календарних днів (30,44). Розрахований середньоденний заробіток не повинен бути меншим встановленої законодавством мінімальної суми

допомоги по вагітності та пологах (встановлена мінімальна заробітна плата, поділена на середньомісячну кількість календарних днів - 30,44)» [69].

Для обліку розрахунків з працівниками за усіма видами заробітної праці і допомоги за тимчасовою непрацездатністю у плані рахунків передбачено пасивний субрахунок 6511 «Розрахунки із заробітної плати до синтетичного рахунка 65 Розрахунки з оплати праці. За кредитом цього субрахунки відображаються нараховані суми, а за дебетом - відрахування, виплати, суми депонованої зарплати. Суми нарахованої заробітної плати є фактичними видатками бюджетної установи за кодом економічної класифікації видатків 2110 і обліковуються за дебетом рахунків 80 Витрати на виконання бюджетних програм або 81 Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) залежно від того, яким працівникам і за рахунок яких коштів здійснюють нарахування. Кредитують при цьому субрахунок 6511 «Розрахунки із заробітної плати» [85]. Ми вважаємо, що така побудова рахунку є недостатньою, тому що не враховує джерел фінансування нарахування лікарняних, а саме те, що з 6 дня хвороби витрати по лікарняних має відшкодувати установі Державний цільовий фонд соціального страхування. Відповідно, вважаємо за доцільне виокремити по рахунках:

6511 «Розрахунки із заробітної плати» субрахунок 5 порядку:

- 6511.1 «Лікарняні нараховані за рахунок установи»
- 6511.2 «Лікарняні нараховані за рахунок Державного цільового фонду». Такий підхід забезпечить дзеркальне відображення дебіторської заборгованості органів соціального страхування за дебетом рахунку 2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» та кредитом зазначеного аналітичного рахунку. Такий підхід на нашу думку забезпечує реалізацію контрольних функцій обліку в частині соціальних витрат пов'язаних з нарахуванням лікарняних.

Досліджувана бюджетна установа є платником збору на обов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування. Тарифи обов'язкових внесків на соціальні заходи встановлюються законами України. Так, нарахування та

перерахування органам ПФУ єдиного соціального внеску (ЄСВ) встановлено в розмірі 22% від суми фактичних витрат на оплату праці, які включають витрати на основну і додаткову зарплату, допомогу з тимчасової непрацездатності та інші заохочувальні і компенсаційні виплати, що підлягають оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб.

Суми названих внесків зараховуються на витрати установи за кодом економічної класифікації видатків 2120. В обліку вони відображаються бухгалтерськими записами за дебетом субрахунків 8012 «Відрахування на соціальні заходи» та 8112 «Відрахування на соціальні заходи» і кредитом субрахунку 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Страхові внески перераховуються «одночасно зі сплатою податку на доходи фізичних осіб, але не пізніше терміну отримання коштів на виплату зарплати. Аналітичний облік розрахунків зі страхування ведеться у багатографних картках».

Досліджувана бюджетна установа, як платник зборів на обов'язкове соціальне страхування, зареєстрована у відділенні Пенсійного фонду України і систематично формує і подає у електронному форматі розрахунки та звітність у встановлені терміни. Основні господарські операції соціальних витрат в частині нарахування ЄСВ та лікарняних наведені у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні господарські операції соціальних витрат Регіонального центру в частині нарахування ЄСВ та лікарняних

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Д-т	К-т
1. Нарахування заробітної плати працівникам бюджетної установи:	8011	6511
- за основну статутну діяльність, що фінансується з державного або місцевого бюджету	8111	6511
- за роботи, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	1611-1613	8111
2. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:	8012	6313
- з оплати праці за основну статутну діяльність	8112	6313
- з оплати праці за роботи, пов'язані з організацією та наданням послуг,	1611-	8112

виготовленням продукції, виконанням робіт	1613	
3. Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів суб'єкта державного сектору (за перші 5 календарних днів непрацездатності):	8011	6511
- працівникам основної статутної діяльності	8111	6511
- працівникам, що виконують роботи, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	1611-1613	8111
4. Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (починаючи з 6-го календарного дня непрацездатності)	2114	6511
5. Надходження на рахунки суб'єкта державного сектору грошових коштів для виплати працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності	2314	2114
6. Виплата працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності:	6511	2314
- шляхом зарахування коштів на карткові рахунки	2211	2314
- готівкою з каси	6511	2211
7. Перерахування з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, інших рахунків за дорученням працівників:		
- сум заробітної плати на карткові рахунки	6511	2311-2315
- утримань із заробітної плати за товари, продані в кредит	6513	
- на вкладні рахунки в установах банків	6514	
- внесків за добровільним страхуванням	6515	
- членських профспілкових внесків	6516	
- на погашення позик банків, виданих працівникам установи	6517	
- за виконавчими документами та інших утримань	6518	

При здійсненні контролю соціальних витрат в частині ЄСВ має місце різна цільова спрямованість залежно від суб'єктів контролю та його виду. Так, при здійсненні контрольних процедур представниками Державної фіскальної служби та ПФУ мета перевірок це з'ясування нарахувань у повному обсязі та контроль своєчасності сплати. За результатами таких перевірок, як правило, здійснюють донарахування та штрафні санкції. У разі проведення внутрішніх контрольних процедур або при здійсненні фінансового аудиту є необхідним встановити повноту нарахувань з метою упередження штрафних санкцій а також з'ясувати виявити можливі похибки, які привели до штучного збільшення соціальних витрат.

При цьому є необхідним враховувати Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 22 грудня 2010 р. № 1170 якою затверджено перелік виплат, на які не нараховується єдиний внесок, а саме» [153]:

- «соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо)» [153] ;

- «одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію» [153];
- допомога у разі припинення діяльності;
- відшкодування працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

- витрати на відрядження;
- «виплати особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи у розмірах, передбачених законодавством» [153];

- «матеріальна допомога разового характеру, що надається працівників у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання» [153];

- допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.

Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі:

- вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;

- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (витрати на оплату навчання, стипендії, оплата проїзду, пов'язані з організацією навчального процесу);

- витрати на проведення культурно-освітніх заходів.

Досліджувана установа за період, що аналізується (2019 – 2021 рр.) нараховувала ЄСВ своєчасно. Проте, мали місце окремі похибки, зокрема це стосується ситуації, яка не враховувала знижену ставку для інвалідів.

Інформаційним забезпечення здійснення контрольних процедур в частині дотримання вимог законодавства нарахування обов'язкових внесків на фонд оплати праці та нарахування лікарняних є законодавчі акти, особовий склад працівників підприємства, порядок нарахування заробітної плати, відомості з нарахування та виплати заробітної плати, протоколи комісії по призначенню допомоги по тимчасовій непрацездатності, акти розслідувань нещасних випадків на підприємстві, меморіальні ордери, касові документи, виписки з казначейських рахунків, звітність за ЄСВ та фінансова та статистична звітність.

Організація внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ЄСВ в установі має бути під особливим контролем зі сторони головного бухгалтера з огляду на об'єктивні причини:

- часті зміни чинного законодавства, що регулює порядок нарахування та сплати обов'язкових зборів;
- інший підхід до визначення середньої заробітної плати на основі актів Держстату та КМУ, який використовується при визначенні розміру лікарняних.

Контроль видаткових операцій соціального характеру в частині операцій з нарахування допомоги по непрацездатності за рахунок закладу має відбуватися в три етапи:

- попередній контроль, коли перевіряються всі подані документи для нарахування заробітної плати;
- суцільний контроль, який здійснюється при нарахуванні заробітної плати (табелі обліку робочого часу, протоколи засідань комісії з надання допомоги по тимчасовій непрацездатності, накази про відпустку);
- за зібраними відомостями проводиться наступна перевірка, перевіряється правильність нарахування внесків ЄСВ, перевіряються рахунки бухгалтерського обліку щодо розрахунку витрат за відомостями, джерела оплати у разі тимчасової непрацездатності для роботи, перевіряється своєчасність перерахування сум на ЄСВ, порядок складання та подання звітності з ЄСВ .

У разі наявності кредиторської заборгованості по розрахунках за ЄСВ, необхідно особливу увагу звертати на її динаміку, оборотність та термін погашення. Аналіз змін обсягу кредиторської заборгованості в частині ЄСВ варто проводити у напрямку вивчення достовірності цих сум.

Аналізуючи заборгованість необхідно вивчити їх на предмет невинуватеної заборгованості, тобто пов'язаної зі штрафними санкціями, сплатою пені або неустойки за порушення законодавства, за порушення строків подання звітності та несвоєчасною сплатою узгоджених зобов'язань установи. Враховуючи, що належні суми будуть відображені в складі зобов'язань, установи необхідно дослідити причини виникнення такої заборгованості по кожній сумі. При цьому є необхідним встановити винних посадових осіб та забезпечити відшкодування ними заданих збитків, тому що адміністративні штрафні санкції не входять до складу соціальних витрат та мають бути відшкодовані. По досліджуваній установі не виявлено як кредиторської заборгованості в частині ЄСВ так і штрафних санкцій.

3.2. Облік соціальних витрат на соціальне забезпечення та інших соціальних витрат

Відповідно до звітності з виконання кошторису досліджуваної установи, в частині витрат має місце стаття «Соціальне забезпечення», на яку відносять витрати пов'язані з нарахування стипендій та виплатами учням – випускникам, що є сиротами. Інший вид соціальних витрат був у 2019 році, що було пов'язано із витратами на оздоровлення учнів.

Відповідно до Закону України «Про вищу освіту від 01.07.2014 р. № 1556-VII особи, які навчаються у ВНЗ за денною формою навчання за кошти державного або місцевого бюджетів, мають право на отримання соціальної або академічної стипендії» [96]. Розміри стипендій, порядок їх призначення та виплати встановлюється КМУ. Навчальні заклади, як Регіональний центр професійної освіти ім. О.С.Єгорова, отримують фінансування і здійснюють

видатки лише на академічну стипендію, проте частина учнів, що має право на соціальну отримують її через органи соціального страхування.

Стипендія - це «грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які вчаться на денних відділеннях вищих і середніх спеціальних навчальних закладів на бюджетній основі, а також особам, що проходять підготовку з відривом від виробництва в аспірантурі та докторантурі. Державні стипендії у навчальних закладах виплачуються в межах установлених лімітів стипендіального фонду відповідно до Порядку призначення і виплати стипендій КМУ від 2 грудня 2021 р. № 1256» [104]. Згідно цієї постанови стипендії поділяються на академічні і соціальні. Відповідно до цих нормативних документів учні ліцею – як учні професійно-технічних училищ (ПТУ) денної форми навчання мають право на отримання стипендій.

Стипендії призначаються наказом директора навчального закладу після подання стипендіальних комісій за участю педагогічного колективу та з дотриманням вимог постанови КМУ. При призначенні академічних стипендій враховуються заслуги студентів. Стипендія призначається за результатами випробувального терміну за системою оцінювання. Перед підбиттям підсумків кожного семестру педагогічна рада ліцею визначає граничну кількість осіб, яким призначатиметься академічна стипендія. При цьому успішність претендентів на здобуття академічної стипендії має становити не менше 90% від загальної суми балів оцінювання. Кількість студентів, які можуть отримувати академічну стипендію, не може перевищувати 40-45% від фактичної кількості штатних державних службовців.

Розрахунки для стипендій характеризуються великим обсягом облікової інформації, типовістю та щомісячною повторюваністю операцій з нарахування стипендій, утримань з них і виплат.

Стипендія - це унікальний вид грошового забезпечення, який не входить до фонду оплати праці. На стипендії не нараховують єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Стипендіатам «за період тимчасової непрацездатності допомога не виплачується, а зберігається стипендія. У той же час стипендія відноситься

до сукупного оподаткованого доходу громадян, з якого справляється податок з доходів фізичних осіб, а всім стипендіатам присвоюється ідентифікаційний код платника податків» [104].

Для обліку розрахунків за стипендіями призначений пасивний субрахунок 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню». Нарахована стипендія для бюджетної установи є фактичними видатками за кодом 2720 «Стипендії» економічної класифікації видатків бюджету і відображається за кредитом субрахунку 6512. Відрахування зі стипендії податків, профспілкових внесків, за виконавчими документами, за проживання в гуртожитку та інші відображають за дебетом субрахунку 6512 і кредитом відповідних субрахунків з обліку розрахунків за відрахованими сумами (6311 та ін.).

Для обліку витрат стипендіального забезпечення студентів Типовою кореспонденцією субрахунків установ державного сектору передбачено активний субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці». Але відповідно до «Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», затвердженого наказом МФУ від 29.12.15 р. № 1219, на субрахунку 8011 ведеться облік витрат «на оплату праці, що здійснюються у процесі основної діяльності суб'єктів державного сектору, та на виконання бюджетних програм (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо)» [104]. Отже, виходячи зі сказаного, використання субрахунку 8011 для обліку витрат на стипендії є некоректним.

У той же час, Порядком № 1219 передбачено, що «облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам та населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій, стипендій, пенсій, путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів населенню, списаної дебіторської заборгованості, ведеться на активному субрахунку 8511 Витрати за необмінними операціями» [99]. На цьому ж субрахунку ведеться облік витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах

охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу відповідно до законодавства. Тому облік витрат, пов'язаних із розрахунками зі стипендіатами, доцільно вести на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями». Тим більше, що кошти на виплату стипендій студентам ВНЗ плануються та обліковуються за КЕКВ 2720 «Стипендії», який відноситься до більш загального виду витрат за кодом 2700 «Соціальне забезпечення».

Виплата стипендій здійснюється, як правило, шляхом безготівкового перерахування коштів з реєстраційного рахунку навчального закладу на карткові рахунки студентів. В окремих випадках вони можуть видаватися готівкою з каси. Суми стипендій, не одержані стипендіатами вчасно, депонуються і обліковуються на субрахунку 6412 «Розрахунки з депонентами». Таблицею 3.2. наведено основні господарські операції з обліку розрахунків за академічними стипендіями учнів центру.

Таблиця 3.2.

Основні господарські операції з обліку розрахунків за академічними
стипендіями учнів центру

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Д-т	К-т
1. Нарахування академічних стипендій	8011 (8511)	6512
2. Здійснення утримань із стипендій відповідно до законодавства:		
– податків	6512	6311
– за товари, продані в кредит	6512	6513
– за безготівковими перерахуваннями на вкладні рахунки у банках	6512	6514
– за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків	6512	6516
– за виконавчими документами	6512	6518
– за проживання у гуртожитку	6512	2117
3. Виплата стипендій:		
– з каси бюджетної установи	6512	2211
– з реєстраційного рахунку на карткові рахунки стипендіатів	6512	2313
4. Віднесення на рахунок депонентів не отриманих вчасно стипендій	6512	6412
5. Виплата депонованої стипендії: — готівкою з каси	6412	2211
– на карткові рахунки депонентів з реєстраційного рахунку	6412	2313
6. Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412	5512

Депонована заборгованість за стипендіями, строк позовної давності якої минув, підлягає списанню та віднесенню на накопичені фінансові результати виконання кошторису (субрахунок 5512).

Соціальні стипендії учнів та студентів не є доходами і витратами відповідних навчальних закладів, не плануються ними у кошторисах і тому їх доцільно відображати як розрахунки з іншої дебіторської (або кредиторської) заборгованості через субрахунок 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» або 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами». Для отримання фінансування соціальних стипендій від Міністерства соціальної політики державні ВНЗ мають відкрити в органах Державного казначейства спеціальний реєстраційний рахунок, кошти якого необхідно обліковувати на субрахунок 2314 «Інші рахунки в Казначействі». При цьому можуть виконуватися такі бухгалтерські записи:

- отримано державне фінансування для виплати соціальних стипендій: Д-т 2314 - К-т 2117 (6415);
- нарахована соціальна стипендія студентам згідно законодавства: Д-т 2117 (6415) - К-т 6512;
- отримані кошти в касу ВНЗ для виплати соціальних стипендій: Д-т. 2211 - К-т. 2314;
- виплачена соціальна стипендія студентам:
 - а) з каси готівкою Д-т 6512 - К-т 2211,
 - б) шляхом перерахування на карткові рахунки стипендіатів Д-т 6512 - К-т 2314.

Інші операції з розрахунків зі стипендіатами виконуються таким же чином, як і розрахунки за академічними стипендіями.

До соціальних витрат, як було зазначено в І розділі ми відносимо також і витрати на охорону праці. Досліджувана установа такі витрати, у складі витрат за обмінними операціями має, що передбачено як кошторисом (без виокремлення цільового призначення) а має місце відповідно до статей (витрати на придбання матеріалів). Колективним договором між адміністрацією

та первинною профспілковою організацією Регіонального центру професійної освіти ім. О. С. Єгорова на 2019-2025 роки розділом 7 «Охорона праці та здоров'я» (Додаток АА) передбачено цілу низку заходів та зазначено п 7.1.12 . витратити на профілактичні заходи з охорони праці щодо поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, які направлені на запобігання нещасних випадків і професійних захворювань не менш 0,2 % від фонду оплати праці (ст. 19 Закону України «Про охорону праці») за минулий рік. Крім того додатками до колективного договору передбачено:

- комплексні заходи щодо досягнення встановлених стандартів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання нещасним випадкам на виробництві, професійним захворюванням і нещасним випадкам;

- перелік професій і посад працівників із шкідливими і небезпечними умовами праці, а також пов'язаних із забрудненням, робота на яких дає право на безоплатне надання спецодягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту відповідно до галузевих норм. стандарти;

- перелік професій і посад працівників, робота яких пов'язана із забрудненням і яким безкоштовно видається мило для туалетних і санітарно-гігієнічних потреб;

- перелік посад працівників ліцею імені О.С. Єгорів, які підлягають обов'язковому медичному огляду, термін і порядок його проведення. Обстеження облікової практики та внутрішніх наказів по установі дає підстави стверджувати, що заплановані витрати здійснено у повному обсязі, проте вони не акумульовані на окремих бухгалтерських рахунків та у відповідних статтях звітності, що унеможлиблює контроль цих витрат саме як соціальних.

Ми вважаємо, що є необхідним забезпечити акумулювання соціальних витрат бюджетної установи. В межах діючого правового поля це є можливим з використанням транзитних управлінських рахунків та впровадженням форми звітності «Соціальні витрати». Так, на нормативному рівні питання

необхідності складання вже вирішено відносно не бюджетних підприємств. Мінфін ухвалив проект, яким внес зміни до НП(С)БО 1 «Загальні зміни до фінансової звітності», по якому запрацювали нові норми Закону України «Про бухгалтерський облік». Так, одна зі змін стосується двох нових форм звітності, які повинні подавати підприємства разом із фінансовою звітністю – Звіт про управління та Звіт про платежі на користь держави. Звітним періодом для складання Звіту про управління та Звіту про платежі на користь держави є календарний рік.

Уперше подавати такі форми звітів почали за підсумками 2018 року разом із річною фінансовою звітністю. У перспективі НП(С)БО планують доповнити новим розділом V «Склад та елементи звіту про управління та звіту про платежі на користь держави», який роз'яснює порядок складання та звітування за новими звітами. Так, Звіт про управління повинен містити фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан та перспективи розвитку підприємства і розкриває основні ризики й невизначеності його діяльності, а також інформацію екологічного й соціального характеру та аналіз показників із фінансової звітності з відповідним описом та поясненнями. Від подання такого звіту звільнено мікро - та малі підприємства. А середні підприємства можуть не відображати у звіті нефінансову інформацію.

Ми вважаємо, що аналогічний підхід є слушним і для бюджетних установ. Крім цього Звіт про платежі на користь держави має містити інформацію про платежі, що були сплачені або належні до сплати на користь державного чи місцевих бюджетів. Зокрема, підприємства повинні будуть наводити інформацію про загальну суму платежів, за видами платежів та за кожним об'єктом надкористування/використання лісових ресурсів. Таким чином застосування транзитних рахунків для накопичення соціальних витрат з метою формування соціальної та екологічної звітності забезпечить її формування не шляхом вибірки а шляхом системного обліку.

При цьому є доцільним виокремити накопичення соціальних витрат на охорону праці за напрямками, що узгоджені з колективним договором:

- витрати на реалізацію системи організаційних та технічних заходів;
- витрати на реалізацію системи санітарно гігієнічних та інших заходів;
- витрати на створення безпечних умов праці та реалізації нагляду та контролю за рівнем витрат та їх ефективністю.

Такий підхід на нашу думку більш повно реалізує контрольні функції обліку. Особливість контролю цих соціальних витрат, на нашу думку, в тім, що його цільова спрямованість не лише пов'язується із скороченням витрат та їх економією, а в цьому випадку навпаки, необхідно контролювати їх здійснення.

Контроль соціальних витрат із соціальної точки зору необхідний для оцінки виконання і, насамперед, забезпечення державних соціальних гарантій як працівникам, так і підприємству в цілому, дотримання встановлених законодавством стандартів соціального забезпечення. При цьому важлива не стільки економічна ефективність цих витрат, скільки соціальна. Контроль з морально-етичної точки зору спрямований насамперед на забезпечення дотримання моральних засад функціонування суб'єктів господарювання в соціальному середовищі, розуміння важливості підвищення гуманізації своєї діяльності, а не її цілеспрямованості. забезпечувати власні потреби, але дотримуватись морально-етичних принципів як по відношенню до своїх працівників, так і до суспільства в цілому.

Таким чином, враховуючи наведене вище, важливим є дослідження та удосконалення системи як внутрішнього, так і зовнішнього контролю соціальних витрат. Так, зовнішній контроль соціальних витрат установи здійснюється, в основному, Державною фіскальною інспекцією, Фондами державного соціального страхування та Пенсійним фондом України з метою перевірки правильності, повноти, своєчасності нарахування та сплати соціальних внесків з фонду оплати праці. В той час, як внутрішній – здійснюється спеціалістами підприємства, і його метою є виявлення негативних тенденцій і доведення інформації про них до керівництва підприємства, яке на

основі цього розробляє необхідні заходи з усунення наявних недоліків. Так само контрольні процедури, що здійснюються зовнішніми суб'єктами в системі Державного фінансового аудиту спрямовані на реалізацію інтересів суб'єкта, що перевіряється.

Зовнішній контроль здебільшого спрямований на здійснення наступного контролю за результатами діяльності, а внутрішній – безпосередньо на перебіг економічних процесів, використання ресурсів та отримання результатів для забезпечення інтересів власників підприємства.

З точки зору обов'язковості здійснення деякі науковці поділяють соціальні витрати на обов'язкові та додаткові. Так, до обов'язкових Пацула О.Б. відносить соціальні витрати, пов'язані з нарахуванням ЄСВ. У цьому зв'язку цей автор визначає різні види контролю відносно різних видів соціальних витрат. Ми вважаємо, що у бюджетній сфері всі види соціальних витрат є обов'язковими, тому, що сама установа не має права приймати рішення щодо таких напрямів соціальних витрат, як розвиток колективу, витрати на корпоративну культуру, витрати на придбання путівок за рахунок установи, тощо.

За дослідженнями Пацули О.Б. для контролю обов'язкових соціальних видатків важлива поточна і кінцева форма контролю, а у випадку додаткових соціальних видатків він зазначає, що попередній контроль є ефективним, оскільки такий вид контролю може бути своєрідним інструментом, який дозволяє визначити та обґрунтувати необхідність і доцільність проведення тих чи інших витрат на основі оцінки їх ефективності з урахуванням фінансових можливостей підприємства та забезпечення інтересів власника в цьому процесі. У зв'язку з цим вважаємо, що для досліджуваного закладу важлива також попередня перевірка, яка відбувається щодо нормативів соціальних витрат на охорону праці.

Цільова спрямованість контролю соціальних витрат, полягає у досягненні загальних цілей установи та забезпеченні його життєдіяльності на основі прийняття правильних управлінських рішень і дотримання законності

здійснення господарських операцій щодо реалізації визначеної соціальної політики.

У цьому зв'язку метою контролю соціальних витрат бюджетної установи, як обов'язкових, ми вважаємо як дотримання та реалізація норм держаних гарантій в сфері соціального захисту, які здійснюються через бюджетну установу для забезпечення інтересів працівників та учнів установи.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III

З огляду на потреби інформаційного забезпечення сталого розвитку суспільства, узагальнення витрат досліджуваної бюджетної установи, як і інших бюджетних установ, в частині соціальних є необхідним, що не здійснюється в межах діючого правового поля.

Складовими обліку соціальних витрат Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова є:

- витрати на нарахування обов'язкових платежів за ЄСВ;
- витрати на нарахування лікарняних;
- витрати на соціальне забезпечення, зокрема стипендії та на охорону праці.

В цілому побудова обліку за першими двома складовими відповідає вимогами чинного законодавства та потребами управління, але вважаємо за доцільне виокремити по рахунках 6511 «Розрахунки із заробітної плати» і субрахунок 5 порядку 6511.1 «Лікарняні нараховані за рахунок установи» і 6511.2 «Лікарняні нараховані за рахунок Державного цільового фонду». Такий підхід забезпечить дзеркальне відображення дебіторської заборгованості органів соціального страхування за дебетом рахунку 2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» та кредитом зазначеного аналітичного рахунку. Такий підхід забезпечує реалізацію контрольних функцій обліку в частині соціальних витрат пов'язаних з нарахуванням лікарняних. По досліджуваній установі не виявлено як кредиторської заборгованості в частині ЄСВ так і штрафних санкцій.

При здійсненні контролю соціальних витрат в частині ЄСВ та лікарняних має місце різна цільова спрямованість залежно від суб'єктів контролю та його виду.

Для обліку витрат стипендіального забезпечення студентів Типовою кореспонденцією субрахунків установ державного сектору передбачено активний субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці». Але відповідно до «Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», затвердженого наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219, на субрахунку 8011 ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються у процесі основної діяльності суб'єктів державного сектору, та на виконання бюджетних програм (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо). Отже, використання субрахунку 8011 для обліку витрат на стипендії є некоректним. Порядком № 1219 передбачено, що облік видатків, пов'язаних із виплатою стипендій ведеться на активному субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями». Тому облік витрат, пов'язаних із розрахунками зі стипендіатами, доцільно вести на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Досліджувана установа витрати на охорону праці відображує у складі витрат за обмінними операціями, що передбачено як кошторисом (без виокремлення цільового призначення) а має місце відповідно до статей (витрати на придбання матеріалів). Колективним договором між адміністрацією та первинною профспівковою організацією Регіонального центру професійної освіти ім. О.С. Єгорова на 2018-2022 роки розділом 7 «Охорона праці та здоров'я» передбачено цілу низку заходів що зазначено п 7.1.12. витратити на профілактичні заходи з охорони праці щодо поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, які направлені на запобігання нещасних випадків і професійних захворювань не менш 0,2 % від фонду оплати праці (ст. 19 Закону України «Про охорону праці») за минулий рік.

Обстеження облікової практики та внутрішніх наказів по установі дає підстави стверджувати, що заплановані витрати здійснено у повному обсязі, проте вони не акумульовані на окремих бухгалтерських рахунках та у

відповідних статтях звітності, що унеможлиблює контроль цих витрат саме як соціальних. Ми вважаємо, що є необхідним забезпечити акумулювання соціальних витрат бюджетної установи. В межах діючого правового поля це є можливим з використанням транзитних управлінських рахунків та впровадженням форми звітності бюджетних установ «Соціальні витрати».

ВИСНОВКИ

На підставі вивчення та узагальнення наукових праць, що присвячені економічним, фінансовим, обліковим та контрольним аспектам соціальних витрат, виявлено проблемні аспекти, що у першу чергу стосуються трактування соціальних витрат, як економічної категорії, класифікації цих витрат, що негативно відбивається на методології їх обліку та контролю. Так, сучасні трактування категорії «соціальні витрати» суттєво вирізняються від того, що склалось історично та охоплювало лише витрати на робочу силу, натомість до них відносять і інші пов'язані із соціальною сферою та екологією.

Має місце трактування соціальних витрати за макроекономічним та мікроекономічним аспектами. Відповідно до розвитку методології обліку та контролю прийнятним є мікроекономічне трактування. Проблемою формування ефективної системи обліку та контролю соціальних витрат є відсутність їх визначення на нормативному рівні, класифікації та трактування джерел покриття з врахуванням особливостей функціонування економічних суб'єктів. Суттєвою проблемою для розвитку обліку в бюджетній сфері є відсутність виокремлення такого об'єкту бюджетного обліку та контролю як соціальні витрати.

Проблемним для розвитку облікової методології є відсутність теоретичного підґрунтя обліку соціальних витрат, що негативно позначається на методології обліку та контрольній практиці у бюджетній сфері. Перспективним є розвиток етичної облікової теорії та реалізація концепції інтегрованої звітності, яка крім фінансових показників включає соціальні і екологічні. Такий підхід має бути реалізовано і у бюджетній сфері.

Орієнтація економічної системи України на концепцію сталого розвитку, передбачає узгодження соціальної, екологічної та економічної складових з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь, що зумовлює необхідність трансформації обліку та контролю, як важливих елементів управління.

З'ясовано, що проблемою є те, що сучасними науковцями не розглядаються соціальні витрати, як об'єкт обліку та контролю бюджетної установи. Для бюджетних установ основним нормативним документом, що регулює облік витрат є Національне положення бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати». Статті витрат, зокрема соціальні витрати цим стандартом не виокремлено, відповідно накопичення таких витрат може здійснюватися в системі управлінського обліку бюджетної установи.

У сучасних умовах абсолютного зростання видатків державного бюджету важливим є забезпечення їх ефективного використання відповідно до принципу ефективності: мінімальний обсяг коштів - максимальний результат їх використання, з додержанням інших принципів. При цьому необхідно розуміти, що механічне збільшення абсолютних сум і питомої ваги бюджетних витрат на фінансування бюджетних установ не гарантує зростання соціальної спрямованості бюджетної політики. Щодо соціальних витрат, то їх особливість, як об'єкту контролю, обумовлена тим, що цільова спрямованість не обмежується контролем ефективності та цільового характеру використання коштів, але й полягає у контролі дотримання соціальних гарантій.

Досліджувана установа - це професійно-технічний навчальний заклад другого атестаційного рівня, підпорядкований Міністерству освіти і науки України, є державним професійно-технічним навчальним закладом, що забезпечує реалізацію потреб громадян у професійно-технічній освіті, оволодінні робітничими професіями, спеціальностями, кваліфікацією відповідно до їх інтересів, здібностей, стану здоров'я на здобуття професійно-технічної та повної загальної середньої освіти. Установа фінансується як за рахунок загального фонду так і спеціального фонду. Для досліджуваної установи переважає фінансування в частині загального фонду, проте спеціальний фонд також має місце. Так, установа надає платні послуги, отримує благодійну допомогу.

Стан фінансування за досліджуваний період є задовільним, фінансовий стан установи є стійким, про що свідчить 100% власного капіталу у джерел

фінансування та відсутність поточних зобов'язань на початок звітних періодів за останні роки.

У структурі загального фонду соціальні витрати, до яких ми відносимо нарахування на заробітну плату (ЄСВ) та соціальне забезпечення за досліджуваний період знизилась з 40,7% в 2019 році до 30,2 % у 2021 року проте абсолютне значення соціальних витрат залишається стабільним.

При обстеженні регламентів з організації та методики обліку та облікової практики з'ясовано, що потребує оптимізації облікова політика установи, зокрема це стосується оцінки матеріальних активів а також необхідності формалізації документообігу та податкового аспекту облікової політики. За цим напрямом надані відповідні рекомендації.

З огляду на потреби інформаційного забезпечення сталого розвитку суспільства узагальнення витрат досліджуваної бюджетної установи, як і інших бюджетних установ в частині соціальних є необхідним, що не здійснюється в межах діючого правового поля. Ми відносимо до соціальних витрат бюджетних установ, зокрема досліджуваної, витрати на нарахування обов'язкових платежів за ЄСВ; витрати на нарахування лікарняних; витрати на соціальне забезпечення, зокрема стипендії та на охорону праці.

При обстеженні облікової практики соціальних витрат в частині стипендій виявлено проблеми методології, що стосується невідповідності методології планування кошторису за статтею «Соціальне забезпечення» та відображенням в обліку цих витрат, як витрат на необмінні операції. Тому облік витрат, пов'язаних із розрахунками зі стипендіатами, рекомендовано вести на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Також, рекомендовано установі виокремлення по рахунках 6511 «Розрахунки із заробітної плати» субрахунок 5 порядку 6511.1 «Лікарняні нараховані за рахунок установи» і 6511.2 «Лікарняні нараховані за рахунок Державного цільового фонду». Такий підхід забезпечить дзеркальне відображення дебіторської заборгованості органів соціального страхування за дебетом рахунку 2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із

соціального страхування» та кредитом зазначеного аналітичного рахунку, що спрямовано на реалізацію контрольних функцій обліку в частині соціальних витрат, пов'язаних з нарахуванням лікарняних.

Обстеження облікової практики та внутрішніх наказів по установі дає підстави стверджувати, що заплановані витрати в частині соціальних на охорону праці здійснено у повному обсязі, проте їх не акумульовано на окремих бухгалтерських рахунках та у звітності, що ускладнює їх контроль. В межах діючого правового поля проблема вирішується через використання транзитних управлінських рахунків та впровадження форми звітності бюджетних установ «Соціальні витрати».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антохов А. А. Регіональна економіка та інтелектуалізація суспільства: інноваційні аспекти взаєморозвитку : монографія. Львів : ПП »Видавництво «Бона»«, 2016. 420 с.
3. Білорус О. Г., Мацейко Ю. М. Глобальна перспектива і сталий розвиток : (Системні маркетинг. дослід.). Київ : МАУП, 2005. 492 с. : іл. Бібліогр.: с. 474-491.
8. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 2-е вид., перероб. і доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 480 с.
11. Економічна теорія: макро- і мікроекономіка : навч. посіб. / З. Г. Ватаманюк, С. М. Панчишин, С. К. Ревенчук, В. Г. Буняк, Н. І. Гнатюк, І. М. Грабинський, М. І. Крупка, Є. Й. Майовець, Р. В. Михайлишин ; ред. : З. Г. Ватаманюк, С. М. Панчишин. Київ : Вид. дім «Альтернативи», 2001. 606 с.
12. Волосковець Н. Ю. Порівняльний аналіз моделей корпоративного управління соціальною відповідальністю. *Економічний простір*. 2010. № 33. С. 194-201.
14. Визначення: корпоративна соціальна відповідальність. URL: <http://csrgender.org.ua/discrimination/53-zagalna-informaciya-pro-ksv-ta-ender.html>
15. Вплив соціальної відповідальності на бізнес-показники обговорювали учасники міжнародного форуму в Луцьку. *Центр Розвиток корпоративної соціальної відповідальності*. URL: <http://csr-ukraine.org/article/вплив-корпоративної-соціальної>

19. Всесвітня рада бізнесу із сталого розвитку (WBCSD) : веб-сайт.
[URL:http://www.wbcsd.org](http://www.wbcsd.org) (дата звернення: 26.08.2020).
20. Давидович І. Є. Управління витратами : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008 320 с.
30. Давидюк Т. В. Соціальна відповідальність в Україні як інструмент управління людським капіталом. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 3(21). С. 96-101.
31. Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управління витратами як чинник підвищення прибутковості і рентабельності сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет ; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) [та ін.]. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. Том 23. № 2. С. 37-44.*
33. Інструкція щодо заповнення форм державного статистичного спостереження № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили», затверджена Наказом Держкомстата України від 07.10.2010 р. № 414
URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0984-10>.
43. Ковальчук О. С. Соціальна відповідальність як складова вищої інженерної освіти. *Вісник НТУУ «КПІ». Філософія. Психологія. Педагогіка*. 2010. Вип. 1. С. 109-112.
48. Козловець О., Левтун І., Хворостина О. Соціальна відповідальність випускника ВНЗ. *Вісник НТУУ «КПІ». Філософія. Психологія. Педагогіка*. 2013. Вип. 2 (38). С. 35-36.
49. Колот А. М. До проблеми розвитку теорії розподільчих відносин. *Україна: аспекти праці*. 2008. № 8. С. 3-12.
50. Колот А. М. Соціальна відповідальність : підручник. Київ : КНЕУ, 2015. 520 с.

51. Компанії Пакту розробляли рекомендації по роботі з молоддю. *Центр Розвиток корпоративної соціальної відповідальності*. URL: <http://qps.ru/2atmo>.
52. Колот А. Інноваційна праця та інтелектуальний капітал у системі факторів формування економіки знань [текст]. *Україна: аспекти праці*. 2007. № 4. С. 4-9.
54. Концепція Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні. URL: <http://svb.ua/publications/kontseptsiya-natsionalnoi-strategii-sotsialnoi-vidpovidalnosti-biznesu>.
55. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102-113.
56. Крюкова І. О. Обліково-аналітична підтримка управління соціальним інвестуванням у сільському господарстві. *Глобальні і національні проблеми економіки*. 2018. № 23. С. 636-643.
59. Крячко В. Г., Юрченко О. В. Інформаційне забезпечення управління екологічною та соціальною діяльністю. *Business Management, Economics and Social Sciences: Collection of scientific articles*. Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. 129-133 pp.
60. Левицька С. О. Управлінський облік соціального забезпечення працівників на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3. С. 214-227. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2016_2-3_14
63. Лункіна Т. І. Аналіз основних тенденцій сталого розвитку України. *Економічний дискурс : міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Вип. 4. С. 45-54.
68. Мазуренко В. П. Сучасна концепція корпоративної соціальної відповідальності у міжнародному бізнесі. *Ефективна економіка*. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1199>.

71. Міжнародне керівництво із соціальної відповідальності : ISO 26000:2010.
URL:<http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/iso26000.htm> .
76. Міжнародні основи інтегрованої звітності. URL:
<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> .
79. Моделі корпоративної соціальної відповідальності бізнесу. URL:
http://www.kneu.dp.ua/moodle-new/pluginfile.php/8445/mod_resource/content/0/SVPB_7.201_8.201_OM.pdf
81. Мочерний С. В. Економічна теорія. Київ : Видавничий центр «Академія», 1999. 592 с.
83. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 10.06.2005 р. № 460. URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0670-05>
84. Облікова політика : навч. посіб. / Г. М. Давидов, В. М. Савченко, О. В. Пальчук [та ін.] ; за заг. ред. Г. М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 364 с.
85. Омецінська І. Я. Соціальні витрати підприємства, їх значення та структура. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : мат. IV міжн. наук.-практ. конф. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 168-170.
87. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник / відп. ред. Г. Н. Клишко. 4-те видання, перер. і доп. Київ : Знання – Прес, 2002. 615 с.
88. Основи економічної теорії : навч. посібник / за ред. П. В. Круша. Київ : Каравела, 2007. 448 с.
89. Офіційний сайт Держкомстату. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> .

90. Павликівська О. І. Управління соціально відповідальною діяльністю підприємств на основі концепції обліку та контролінгу (теорія, методологія, практика). Тернопіль : ФОП Паляниця В.А., 2018. 405 с.
92. Пальчук О. В., Юрченко О. В. Соціальні витрати як об'єкт формування облікової політики. *Сучасні проблеми економічної теорії, маркетингу та моделювання соціально-економічних систем* : мат. І Всеукр. наук.-практ. конф., 28-29 квітня 2017 року. Кропивницький : «Ексклюзив-Систем» 2017. С. 144-146.
93. Пацула О. Соціальні витрати підприємства та їхня класифікація. *Вісник КНТЕУ*. 2006. № 3. С. 12-18.
94. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Мінфіну від 08.09.2017 р. № 755 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>
95. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Мінфіну від 29.06.2017р. № 604 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text>
94. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 14.03.2017. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
96. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318. URL: www.zakon.rada.gov.ua.
97. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z>.

98. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> .
99. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
101. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки та інформатизації суспільства : монографія / О. В. Пальчук, В. М. Савченко, О. В. Юрченко [та ін.] ; за ред. Г. М. Давидова. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 243 с.
104. Порядку призначення і виплати стипендій: постанова КМУ від 2 грудня 2021 р. № 1256 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1256-2021-%D0%BF#Text>
105. Савченко В. М., Гай О. М., Юрченко О. В. Accounting theories and their impact on the formation and development of social expenditure accounting. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2020. Вип. 4 (37). С. 251-258.
107. Савченко В. М., Юрченко О. В. Витрати як об'єкт обліку відповідно до тенденції розвитку камеральної парадигми. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 жовтня 2018 р. Кропивницький : Ексклюзив-Систем, 2018. 198 с.
108. Соколова О. С. Джерела інвестицій у людський капітал. *Економіка: проблеми теорії та практики* : збірник наук. праць. Вип. 174 : в 2 т. Т. 1. Дніпро : ДНУ, 2003. С. 269-274.

109. Чижевська Л. В. Поява та розвиток соціально орієнтованого обліку.
URL: <http://www.confcontact.com..>
110. Крот Ю. В. Соціальні витрати: продуктивність та ефективність. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 1 (64). С. 314-321.
111. Соціально відповідальний бізнес : офіційний сайт. URL: <http://svb.ua/about/history> .
113. Соціально-трудові відносини: проблеми гармонізації: кол. моногр. / М. В. Семикіна [та ін.] ; Кіровогр. нац. техн. ун-т. Кіровоград : КОД, 2012. 300 с.
114. Соціологічний вимір соціально-економічних процесів в Україні / за ред. О. М. Балакіревої. Київ : Ін-т екон. та прогнозув. НАН України, 2009. 320 с.
115. Стан та перспективи розвитку економіки України в умовах глобалізації: теорія та практика / під ред. д.е.н., проф. О. О. Непочатенко. Ч. 1. Умань : Видавничо-поліграфічний центр «Візаві», 2014. 463 с.
116. Стандарт взаємодії із зацікавленими сторонами AA 1000 SES. URL: www.urbanecomomics.ru/download.php?dl_id=2195 (дата звернення: 21.10.2020).
117. Стародубська М. Ефективність соціальних проектів потрібно виміряти. *Новий маркетинг*. 2006. № 8. С. 36-42.
118. Степаненко В. Безвідповідальне суспільство? *Українське суспільство 1992–2009. Динаміка соціальних змін* / за ред. В. Ворони, М. Шульги. Київ : Ін-т соціології НАН України, 2009. 560 с.
119. Стрибулевич Т. О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах. *Економічний аналіз*. 2010. № 5. С. 186-188.

124. Стратегія сприяння розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні до 2025 року. URL: http://svb.ua/sites/default/files/201309_strategiya_spriyannya_rozvitku_svb_v_ukrayini.pdf
126. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2022». *Німецько-український агрополітичний діалог*. URL: <https://apd-ukraine.de/ua/ag-arkhiv/284-strategiya-stalogo-rozvitku-ukrajini-2020-12-01-2015>
127. Статистичний бюлетень «Витрати на робочу силу за 2021 р.». URL: www.ukrstat.gov.ua.
128. Сучасні моделі КСВ. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_41/statti/18.pdf .
129. Таран Є. В. Сталий розвиток у побуті : програма спецкурсу. URL: <http://ua.convdocs.org/docs/index-230996.html>.
131. Теоретичні основи соціальної відповідальності. URL: http://dn.khnu.km.ua/dn/k_default.aspx?M=k0245&T=01&lng=1&st=0 .
133. Управління соціально-трудовою сферою підприємства : монографія / Г. В. Назарова, С. Ю. Гончарова, Н. В. Водницька ; за заг. ред. докт. екон. наук, проф. Г. В. Назарової. Харків : Вид-во ХНЄУ, 2010. 324 с.
138. Фоменко Г. Г. Формування соціальних витрат підприємств у процесі реалізації соціального захисту працівників. *Економіка промисловості*. 2012. № 3-4. С. 356-360.
139. Чебан Ю. Ю. Соціальні витрати аграрних підприємств: особливості формування, обліку, відображення у фінансовій звітності. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_72.
142. Шаповал В. М. Соціальна відповідальність бізнесу в структурі управління економікою : монографія. Дніпропетровськ : ДВНЗ «НГУ», 2011. 357 с.
143. Шепітко Г. Ф. Контролінг : посібник [для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання]. Київ : Вид-во Європ. університету, 2004. 136 с.

144. Шмиголь Н. М. Впровадження елементів корпоративної соціальної відповідальності в систему управління підприємством: стратегії, дохід, ефективність. *Вісник Запорізького національного університету*. 2009. № 1 (4). С. 212-216.
148. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. Київ : Знання, 2006. 631 с.
153. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрямки модернізації обліку в бюджетних установах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. – Вип. № 2 (48). – 2009. – С. 131–133..
154. Юрченко О. В., Шитик Б. Ю. Галузевий аспект обліку соціальних витрат в аграрній сфері. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали VII міжнар. наук.-практ. конф. м. Кропивницький, 25 жовтня 2019 р. Кропивницький, 2019. С. 287-288.*
155. Юрченко О. В. Проблеми управління соціальними витратами підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. Вип. 18. Ч. II. Кіровоград : КНТУ, 2010. 288 с.
156. Юрченко О. В. Звітність в системі управління соціальними витратами. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу : наук. екон. жур.* 2011. № 2 (14). С. 148-153.
157. Юрченко О. В. Інформаційне забезпечення формування та контролю соціальних витрат підприємств в умовах інноваційних трансформацій. *Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 11 квітня 2019 р. Кропивницький, 2019. С. 56-57.*
158. Юрченко О. В. Економічне трактування соціальних витрат. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали*

- V міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 19-20 вересні 2017 р. Кропивницький, 2017. С. 185-187.
159. Юрченко О. В. Соціальні витрати як об'єкт облікової політики. *Проблеми обліку, аудиту, аналізу та оподаткування в умовах глобалізації економіки* : матеріали I всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., м. Кривий Ріг, 25 травня 2017 року. Кривий Ріг, 2017. С. 201-203.
 160. Юрченко О. В., Шевченко О. В. Соціальні витрати як об'єкт бюджетного обліку та контролю у світлі розвитку облікових парадигм. *Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери* : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. м. Кропивницький, 24-25 травня 2018 р. Кропивницький, 2018. С. 201-203.
 161. Юрченко О. В. Формування системи управління витратами на людський капітал. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції, м. Кіровоград, 19-20 травня 2016 р. Кіровоград : Ексклюзив – Систем, 2016. С. 279-281.
 162. Юрченко О. В. Социальные расходы предприятия: проблемы их формирования в финансовой и статистической отчетности. *Актуальные вопросы экономического развития: теория и практика* : сборник научных статей. Вып. 1. Ч. 2. Гомель, 2012. С. 119-123.
 163. Юрченко О. В., Туболец І. І. Підходи до управління соціальними витратами підприємств аграрного сектору економіки. *Ефективна економіка*. 2020. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=9&y=2020>
 164. Юрченко О.В., Ліннік Р.А. Проблеми та перспективи розвитку соціальної відповідальності бізнесу аграрного сектору економіки України. Соціоекономіка та менеджмент: стан, тенденції, управлінські рішення: зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. Молодих вчених

(Київ, 11 травня 2022 р.) у 2-х частинах. Частина 1. Київ : КНЕУ, 2022. 204с. с. 201 – 203 <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/37697>

165. Чумак О. В., Юрченко О. В. Теоретичні засади управління соціальними витратами аграрних підприємств. *Trends in the development of modern scientific thought. Abstracts of X International Scientific and Practical Conference*. Vancouver, Canada 2020. pp. 189-192.

ДОДАТКИ