

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

Навчально-науковий інститут бізнес-освіти імені Анатолія ПОРУЧНИКА

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

**ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «Облік і аудит в управлінні
підприємницькою діяльністю»**

галузь знань 07 Управління та адміністрування
спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ПРОВАДЯТЬ НАУКОВУ ТА
НАУКОВО-ТЕХНІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ**

Здобувача: Солошенко Світлани Григорівни _____

Науковий керівник: к.е.н., доцент Цятковська Олена Віталіївна _____

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри: к.е.н., доцент Степаненко Оксана Іванівна

Київ 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ПРОВАДЯТЬ НАУКОВУ ТА НАУКОВО- ТЕХНІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ.....	8
1.1. Нормативне регулювання формування облікової політики в Україні....	8
1.2. Особливості впливу на формування облікової політики економіко- правового статусу наукових установ як суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність.....	18
1.3. Особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ.....	26
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ НАУКОВИХ УСТАНОВ.....	37
2.1. Вплив наукової, науково-технічної діяльності на формування облікової політики та методичні засади розроблення облікової політики для наукової установи.....	37
2.2. Галузеві особливості відображення інформації в обліковій політиці наукових установ стосовно окремих об'єктів бухгалтерського обліку.....	48
2.3. Удосконалення облікової політики в частині планування та розрахунку вартості наукових (науково-технічних) робіт у діяльності наукової установи....	55
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ТА ПРОЦЕДУР, ПОВ'ЯЗАНИХ З ГРАНТОВОЮ ПІДТРИМКОЮ ДЛЯ НАУКОВИХ УСТАНОВ.....	67
3.1. Особливості планування та обліку витрат, пов'язаних з отриманням грантової підтримки для наукових установ.....	67
3.2. Удосконалення та розвиток методичних засад управлінського бухгалтерського обліку операцій та процедур, пов'язаних з грантовою підтримкою.....	78
ВИСНОВКИ.....	90

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	94
ДОДАТКИ.....	106

Список скорочень

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

КВЕД -класифікація видів економічної діяльності

КЕКВ – код виду економічної класифікації видатків бюджету

МЗП – мінімальна заробітна плата

МНМА – малоцінні необоротні матеріальні активи

МСБО – міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародний стандарт фінансової звітності

МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети

НДДКР – науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи

НДР – наукові дослідження (розробки)

НМА – нематеріальні активи

ННТР – наукові (науково-технічні) роботи

НПА – нормативно-правові акти

НП(С)БО – національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

НП(С)БОДС - національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі

ОЗ- основні засоби

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

СЗП – середня заробітна плата

ЦПД – цивільно-правовий договір

ВСТУП

Під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Основною метою облікової політики є забезпечення та надання достовірної інформації користувачам для прийняття управлінських рішень та отримання максимального ефекту у результаті діяльності суб'єктів господарювання.

Основна діяльність наукових установ визначається як проведення фундаментальних досліджень, прикладних наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок, результатом яких є гіпотези, теорії, нові методи пізнання, відкриття законів природи, невідомих раніше явищ і властивостей матерії, виявлення закономірностей розвитку суспільства, створення нових або вдосконалення існуючих матеріалів, продуктів, пристроїв, методів, систем, технологій, тобто належить переважно до нематеріального виробництва.

Актуальність теми: актуальність дослідження облікової політики у наукових установах полягає в необхідності забезпечення прозорості у господарських операціях та фінансовій звітності, ефективного використання ресурсів, а також створення зрозумілої для стейкхолдерів облікової політики, що підвищуватиме довіру з боку зацікавлених сторін та полегшить планування, прогнозування та контроль за інвестиціями у сферу наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій: дослідження облікової політики здійснювалося у працях Бутинця Ф.Ф., Воськало Н.М., Гевлич Л.Л., Джоги Р.Т., Дорошенко О.О., Зубілевич С.Я., Позняковської Н.М., Єфименко Т.І., Ловінської Л.Г., Свірко С.В., Левицької С.О., Китайчук Т.Г., Гудзенко Н.М., Ковтуненко К.В., Кучеренко Т.О., Кощинець М.І., Гапоненко Л.В., Гізатуліної Л.В., Писарчука О.В., Сушко Н.І., Черкашиної Т.В.; відображення

інформації та операцій щодо окремих об'єктів обліку в обліковій політиці – у наукових працях та публікаціях Задорожного З.-М.В., Цятковської О.В., Борко Ю.Л., Бутнік-Сіверського О.Б., Орлюк О.П., Дибби В.М., Аралової Н.І.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є розроблення теоретичних засад та практичних рекомендацій з удосконалення процесу формування облікової політики як інструменту управління діяльністю наукових установ.

Для досягнення поставленої мети дослідження передбачає виконання таких завдань:

- проаналізувати нормативне регулювання формування облікової політики в Україні;
- визначити економіко-правовий статус суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність;
- показати особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ;
- розкрити особливості діяльності наукових установ та вплив наукової, науково-технічної діяльності на формування облікової політики;
- дослідити методичні засади розроблення облікової політики для наукових установ;
- розробити методику управлінського бухгалтерського обліку процедур, пов'язаних з договорами про надання грантової підтримки.

Предмет дослідження кваліфікаційної магістерської роботи: теоретичні та практичні засади процесу формування облікової політики для цілей підвищення ефективності управління суб'єктами господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність.

Об'єкт дослідження кваліфікаційної магістерської роботи: процес формування облікової політики Інституту гідробіології НАН України, який є підвідомчою установою (розпорядником бюджетних коштів) системи головного розпорядника бюджетних коштів – Національної академії наук України, входить до Відділення загальної біології НАН України та провадить

основну діяльність з досліджень й експериментальних розробок у сфері біотехнологій.

Наукова новизна полягає у розвитку методичних та практичних положень облікової політики в аспекті удосконалення методики управлінського бухгалтерського обліку процедур, пов'язаних з виконанням договорів про надання грантової підтримки, зокрема розроблено положення про порядок виконання, організацію процесу закупівель та складання звітності за договорами про надання грантової підтримки, що включають графік документообігу та механізм внутрішнього контролю.

Методи дослідження: під час дослідження нормативно-правових актів застосовувалися загальнонаукові історичний та логічний методи, методи аналізу та синтезу, системний підхід, а також спеціальні методи: аналогія закону та аналогія права; під час дослідження особливостей діяльності суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність, застосовувалися методи дослідження: аналіз та синтез, метод порівняння та спостереження; під час дослідження методичних засад обліку та аналізу процедур, пов'язаних з грантовою підтримкою, використовувався метод моделювання.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів: практичне значення кваліфікаційної магістерської роботи полягає в тому, що рекомендації щодо вдосконалення управлінського бухгалтерського обліку запропоновано включити як додаток до облікової політики об'єкта дослідження окремим розпорядчим актом.

Інформаційна база дослідження відображає узагальнений перелік джерел інформації (акти національного законодавства, дані офіційних сайтів органів виконавчої влади та відомств, розпорядчі документи головних розпорядників бюджетних коштів у сфері науки, праці українських науковців і практиків з бухгалтерського обліку)

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ПРОВАДЯТЬ НАУКОВУ ТА НАУКОВО-ТЕХНІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

1.1 Нормативне регулювання формування облікової політики в Україні

Облікова політика є обов'язковим розпорядчим документом юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність.

Організація обліку на підприємствах, в установах та організаціях має велике значення для ефективного управління суб'єктом господарювання, оскільки створює фундамент для систематизації та впорядкування фінансової інформації. До організаційно-технологічних аспектів, що встановлюють загальну сукупність способів ведення обліку як системи, яка відповідає специфіці суб'єкта можна віднести, передусім, власне організаційну будову та форму бухгалтерського обліку, робочий План рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок інвентаризації активів та зобов'язань, правила документообігу тощо.

До методологічних аспектів організації обліку належать окремі методи та процедури, що забезпечують точність та відповідність обліку на окремих його ділянках – облік основних засобів, запасів, витрат тощо.

Необхідність розроблення, впровадження та дотримання положень облікової політики суб'єктами господарювання регламентуються розгалуженою системою нормативно-правових актів – нормами законодавства, підзаконними актами, галузевими нормативно-розпорядчими та інструктивними документами.

На рівні законодавства – це норми загальної дії, що стосуються усіх категорій суб'єктів господарювання, зокрема, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, постанови Верховної Ради України, акти (декрети, постанови і розпорядження) Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правові акти (накази) Міністерства фінансів України як центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, якщо такі акти мають міжвідомчий характер, є обов'язковими для інших міністерств, органів виконавчої влади, а також органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, що не входять до сфери управління органу, який видав нормативно-правовий акт, та якщо такі акти пройшли державну реєстрацію у Міністерстві юстиції України. Також на рівні законодавства діють норми чинних міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Триваючий процес реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, наближення та гармонізація національної системи з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності зумовлює також формування положень облікової політики визначених законодавством суб'єктів господарювання відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності відповідно до законодавства: «обов'язково застосовуються суб'єктами господарювання (підприємствами), що становлять суспільний інтерес і перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, а також добровільно застосовуються суб'єктами господарювання, крім бюджетних установ, які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ» [1, ч. 2 ст. 12¹], [2].

До міжнародних стандартів, що безпосередньо регулюють застосування облікової політики суб'єктів господарювання належать: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (Presentation of Financial Statement) [3], Міжнародний стандарт

бухгалтерського обліку МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) [4].

Відповідно до п.5 МСБО 8 «облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [4]

У МСБО 8 наведене не лише визначення щодо облікових політик, але й сформульовано основні вимоги та рекомендації до застосування облікових політик за умов наявності відповідних МСФЗ або за їх відсутності – використання управлінським персоналом *судження* при укладанні конкретної облікової політики. Застосування судження повинно здійснюватися відповідно до таких принципів: *доречності та достовірності інформації у фінансовій звітності; достовірності відображення фінансового стану, фінансового результату та грошових потоків суб'єкта господарювання; відображення економічної сутності господарських операцій, а не тільки юридичної форми; принципів обачливості, нейтральності та повноти в усіх аспектах*. Разом з тим, згідно з пп.11-12 МСБО 8 здійснення судження при формуванні облікових політик повинно спиратися на такі джерела у строгой відповідності до ієрархії:

по-перше, МСФЗ щодо подібних операцій, подій та умов;

по-друге, визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат, викладених у Концептуальній основі фінансової звітності [5, pp. 4-6];

по-третє, чинні положення, що розробляються та затверджуються іншими органами, компетентними щодо укладання стандартів, професійної літератури з обліку та галузевих практик, якщо вони не суперечать МСФЗ та Концептуальній основі фінансової звітності.

Спеціальною нормою на рівні законодавства для формування облікової політики виступає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[1], у якому:

- у частині першій статті 1 формулюється визначення, власне, облікової політики,
- у статті 4 визначається принцип послідовності щодо застосування обраної облікової політики та вимоги щодо обґрунтування її зміни;
- у абзаці другому частини п'ятої статті 8 встановлюється самостійність підприємства щодо облікової політики, межі та підстави такої самостійності;
- у частині шостій статті 12¹ для підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюються зобов'язання щодо ведення ними бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання ними першої фінансової або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами;
- у частині першій статті 13 зазначається, що окрім нормативних періодів щодо складання фінансової звітності (звітний річний період та проміжна звітність за результатами першого кварталу, першого півріччя та дев'яти місяців), фінансова звітність підприємства може складатися відповідно до облікової політики в інші періоди, а щодо виконання бюджетів – відповідно до Бюджетного кодексу України.

Початкове формулювання терміну «облікова політика», яке було у першій редакції 1999 року Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», включало «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності», а у 2017 році законодавцем з метою удосконалення положень Закону внесено зміни до формулювання і визначено, що «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, для складання і подання фінансової звітності» [6, п.1. р. I].

Цим же Законом [6, п.4. р. I] запроваджена нова редакція норми щодо принципу послідовності у бухгалтерському обліку, де попередній зміст статті

4 ЗУ «Про бухоблік» було доповнено у частині щодо підстав для змін облікової політики і наразі принцип послідовності визначено таким чином – «послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності».

Щодо принципу самостійності підприємства стосовно облікової політики, то у першій редакції 1999 року ця норма прописувалась як «підприємство: самостійно визначає облікову політику підприємства», але у 2011 році до цієї норми було внесено зміни [7, пп.2) п.1], якими методологічно уточнювалися підстави формування облікової політики та повноваження власників (уповноважених власниками органів чи посадових осіб). Наразі, норма стосовно самостійності підприємства у визначенні облікової політики відповідно до абзацу другого частини п'ятої статті 8 [1] викладена наступним чином: «підприємство самостійно: визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства». Тобто самостійність суб'єкта господарювання, яку за попередньої редакції можна було визначити як «свавілля», наразі суттєво звужена.

Ці новели до закону [1], а також доповнення закону статтею 12¹ «Застосування міжнародних стандартів», внесені у 2011 році [7, пп.3) п.1], були спрямовані на виконання Указу Президента України, що затверджував Національний план дій щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»[8] та Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [9].

Згідно з Пояснювальною запискою до законопроекту від 2011 року, метою внесення таких змін були «перехід учасників фінансового ринку на

міжнародні стандарти фінансової звітності, підвищення довіри інвесторів до якості інформації про результати господарської діяльності вітчизняних підприємств та адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [10].

Отже, зазначеним Законом [7] підприємствам була надана можливість (за погодженням з власником або уповноваженими власником органом чи посадовою особою) прийняти рішення про перехід на безпосереднє застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності.

Вимоги до якості, передбачуваності, прозорості фінансової інформації, можливість приймати рішення, а відтак і прогнозувати ефективну діяльність, і внаслідок цього спонукати потенційних інвесторів до активної діяльності на фінансовому ринку України сприяли застосуванню аналогії закону та аналогії права відповідно до МСБО і були визначені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» як принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності незалежно від організаційно-правових форм і форм власності суб'єктів господарювання.

Відповідно до ст. 4 [1] – бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на принципах:

- **повного висвітлення** у фінансовій звітності всієї інформації про фактичні та можливі наслідки господарських операцій та подій, що потенційно здатні впливати на рішення, що прийматимуться на основі цієї інформації;
- **автономності** кожного суб'єкта господарювання як юридичної особи, що відокремлена від власників, внаслідок чого особисті майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності;
- **послідовності** постійного застосування з року в рік облікової політики суб'єкта господарювання, а зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БО, НП(С)БОДС, МСФЗ, повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- **безперервності** щодо здійснення оцінки активів і зобов'язань, виходячи з припущення, що діяльність підприємства триватиме і надалі;

- **нарахування** як відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх надходження, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- **превалювання сутності над формою** як облік операцій відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- **єдиного грошового вимірника** як здійснення вимірювання та узагальнення в єдиній грошовій одиниці усіх господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- **інших принципів**, що визначаються міжнародними стандартами, НП(С)БО, НП(С)БОДС залежно від того, які застосовує суб'єкт господарювання.

Податковий кодекс України [11] містить низку бланкетних норм, які при визначенні понять та проведенні розрахунків для цілей податкового обліку, відсилають до облікової політики суб'єкта господарювання. Зокрема:

- у пункті 14.1.71¹ статті 14 [11] – зазначається, що при визначенні бази оподаткування звичайна ціна майна (крім необоротних активів), робіт, послуг, що вироблені платником податку, розраховується не нижче виробничої собівартості за правилами бухобліку відповідно до принципів, методів та процедур, прописаних у обліковій політиці платника, а за відсутності таких положень у обліковій політиці – контролюючий орган самостійно визначає виробничу собівартість відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- у пункті 135.2.1.6 статті 135 [11] – унормовується право платника податку, який може для визначення бази оподаткування майна використовувати положення облікової політики щодо поділу сукупності майна на однорідні групи за ознакою однорідності сировини і матеріалу, призначення, способу виробництва тощо;
- у пункті 139.2.2 статті 139 [11] – зазначається, що для державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50% акцій (часток) належить державі, не застосовуються для

зменшення фінансового результату до оподаткування суми коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів), суми списаної дебіторської заборгованості, якщо положення облікової політики цих суб'єктів господарювання стосовно визначення методів обчислення величини резерву сумнівних боргів (резерву очікування кредитних збитків) та способу визначення коефіцієнту сумнівності не погоджені з власником або уповноваженим ним органом відповідно до законодавства.

Спеціальними пріоритетними нормами щодо суб'єктів державного сектору є норми бюджетного законодавства, зокрема норми Бюджетного кодексу України, бюджетної декларації, Закону про державний бюджет України, інших законів, що регулюють бюджетні відносини, інших нормативно-правових актів та рішень, які прийняті на підставі і на виконання вимог Бюджетного кодексу України [12, ст. 4]: акти Кабінету Міністрів України, акти органів виконавчої влади, зокрема Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України, рішення органів місцевих державних адміністрацій, місцевого самоврядування.

Нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України як центрального органу виконавчої влади здійснюється регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій і митній сферах. Міністерство фінансів України здійснює розробку та затвердження:

- національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку у державному секторі (НП(С)БОДС);
- Плану рахунків бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі та інструкцію щодо їхнього застосування;
- методичних рекомендацій щодо формування облікової політики суб'єктів господарювання;

- методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку, де регламентуються окремі елементи облікової політики і методи оцінки та обліку.

Зокрема, у НП(С)БО 1 «Загальні відомості до фінансової звітності» [13] та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [14]:

- містяться визначення облікової політики для підприємств та суб'єктів господарювання державного сектору;
- доповнюються принципи бухгалтерського обліку визначеннями ***принципу періодичності*** як припущення розподілу діяльності підприємства (суб'єкта держсектору) на певні періоди з метою складання фінансової звітності та ***принципу обачності***, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухобліку суб'єкта господарювання повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів;
- визначаються зобов'язання суб'єкта господарювання висвітлювати у фінансовій звітності обрану ним облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей обліку та методів обліку окремих статей.

У НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [15] та НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [16]:

- містяться визначення облікової політики та облікових оцінок;
- описується порядок визнання змін облікових оцінок;
- визначаються підстави для змін облікової політики та порядок відображення інформації у фінансовій звітності (примітки) у випадку змін.

Відповідно до частини шостої статті 6 закону [1] за погодженням з Міністерством фінансів України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції мають право розробляти методичні рекомендації на базі та для застосування НП(С)БО та НП(С)БОДС відповідно до галузевих особливостей.

Варто зазначити, що при формуванні облікової політики розпорядників бюджетних коштів обов'язково беруться за основу вимоги до облікової політики головного розпорядника бюджетних коштів, який має видати

розпорядчий документ (розпорядження, наказ), що встановлює єдині підходи до облікової політики підвідомчих суб'єктів, а також саме до головного розпорядника бюджетних коштів направляється на погодження положення про облікову політику підпорядкованого розпорядника бюджетних коштів.

На Державну казначейську службу України в розрізі облікової політики суб'єктів державного сектору покладається функція контролю за виконанням бюджетів, внесення пропозицій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку суб'єктів бюджетної сфери. На виконання цих функцій Державна казначейська служба України розробляє та затверджує нормативні акти, які є обов'язковими для суб'єктів державного сектору.

1.2 Особливості впливу на формування облікової політики економіко-правового статусу наукових установ як суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність

Розвитком науки і техніки визначається рівень прогресу будь-якої суспільної формації. Широкому загалу відомі імена видатних учених, винахідників, першовідкривачів з античної та середньовічної історії, епохи Відродження та модерну, котрі, переважно одноосібно, здійснювали дослідження, створювали експериментальні розробки, винаходили та відкривали невідомі раніше знання та технології.

Завдяки розповсюдженню способів збереження інформації, а також засобів її поширення (від записів на глиняних табличках, сувоях з папірусу та пергаменту, пізніших технологій тиражування нових знань друкарськими засобами і до сучасних мережевих технологій створення, збереження та поширення інформації) наукові дослідження ставали більш комплексними, потребували фахівців з різних галузей знань, спеціального обладнання та матеріалів для отримання необхідних суспільству нових знань та результатів. Така наукова діяльність потребувала як організаційного планування, так і більших фінансових витрат, що зумовило утворення наукових організацій (академій, інститутів, конструкторських бюро etc) як спеціальних інституцій для організації та проведення наукових досліджень.

Наразі, поняття економіко-правового статусу суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність потрібно розглядати з таких аспектів:

- визначення кола суб'єктів господарювання, що можуть здійснювати наукову та науково-технічну діяльність як наукових установ;
- визначення видів та змісту діяльності, що належать до сфери наукової та науково-технічної діяльності;
- ознаки віднесення суб'єкта господарювання до наукових установ;
- форми власності та організаційно-правові форми наукових установ;

- самостійність чи перебування у віданні центрального органу виконавчої влади чи місцевого самоврядування, наукової організації вищого рівня;
- набуття чи припинення спеціального правового статусу у науковій установи.

В Україні спеціальною правовою нормою щодо діяльності господарюючих суб'єктів у сфері науки і техніки є Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» [17]. Відповідно до якого в рамках магістерської кваліфікаційної роботи будуть використані такі терміни:

- щодо кола суб'єктів господарювання – відповідно до п. 16 ст. 1 [17]:
 - **наукова установа** (науково-дослідна, науково-технологічна, науково-технічна, науково-практична) – «юридична особа незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, утворена у встановленому законодавством порядку, для якої наукова та (або) науково-технічна діяльність є основною»;
- щодо основної діяльності наукових установ як господарюючих суб'єктів, видів та форм основної діяльності – відповідно до п. 29, пп.12, 26, пп.33,30,28 ст. 1 [17]:
 - основна діяльність наукових установ** – «проведення фундаментальних досліджень, прикладних наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок, надання науково-технічних послуг, проведення наукової і науково-технічної експертизи, підготовка наукових кадрів, розвиток і збереження наукової інфраструктури»;
 - наукова діяльність** – «інтелектуальна творча діяльність, спрямована на одержання нових знань та (або) пошук шляхів їх застосування, основними видами якої є фундаментальні та прикладні види досліджень»;
 - науково-технічна діяльність** – «наукова діяльність, спрямована на одержання і використання нових знань для розв'язання технологічних, інженерних, технологічних, соціальних та гуманітарних проблем, основними видами якої є прикладні наукові дослідження та науково-технічні (експериментальні) розробки»;

–фундаментальні наукові дослідження – «теоретичні та експериментальні наукові дослідження, спрямовані на одержання нових знань про закономірності організації та розвитку природи, суспільства, людини, їх взаємозв’язків. Результатом теоретичних наукових досліджень є гіпотези, теорії, нові методи пізнання, відкриття законів природи, невідомих раніше явищ і властивостей матерії, виявлення закономірностей розвитку суспільства тощо, які не орієнтовані на безпосереднє практичне використання у сфері економіки»;

–прикладні наукові дослідження – «теоретичні та експериментальні наукові дослідження, спрямовані на одержання нових знань для практичних цілей. Результатом прикладних наукових досліджень є нові знання, призначені для створення нових або вдосконалення існуючих матеріалів, продуктів, пристроїв, методів, систем, технологій, конкретні пропозиції щодо виконання актуальних науково-технічних та суспільних завдань»;

–науково-технічні (експериментальні) розробки – «науково-технічна діяльність, що базується на наукових знаннях, отриманих у результаті наукових досліджень чи практичного досвіду, та провадиться з метою доведення таких знань до стадії практичного використання. Результатом науково-технічних (експериментальних) розробок є нові або істотно вдосконалені матеріали, продукти, процеси, пристрої, технології, системи, об’єкти права інтелектуальної власності, нові або істотно вдосконалені послуги».

Для цілей цього дослідження визначення основної діяльності наукових установ як юридичних осіб та віднесення до суб’єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність відбувається відповідно до КВЕД-2010 – Класифікації видів економічної діяльності [18].

Отже, до економічної діяльності у галузі науки відповідно до КВЕД-2010 належать такі види діяльності, що входять до Секції М «Професійна, наукова та технічна діяльність» та переважно визначені у розділі 72 «Наукові

дослідження та розробки» та у розділі 74 «Інша професійна, наукова та технічна діяльність» (рис. 1.1)

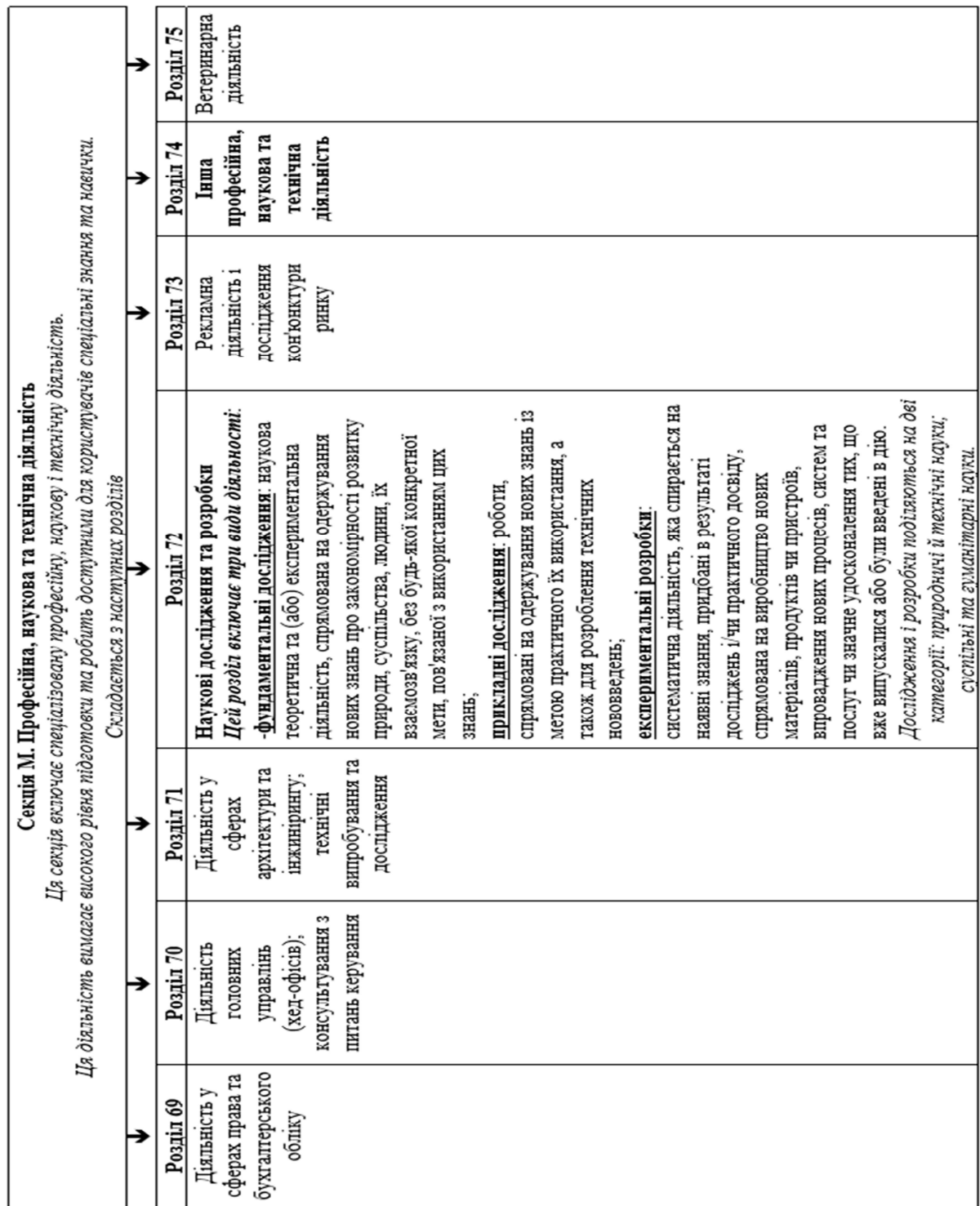


Рисунок 1.1 – Схема до визначення економічної діяльності у галузі науки
 Джерело: розроблено автором за інформацією [18]

Деталізовані дані з визначенням до класу за основним розділом економічної діяльності у галузі науки (розділ 72 КВЕД-2010) наведено на рис.1.2.

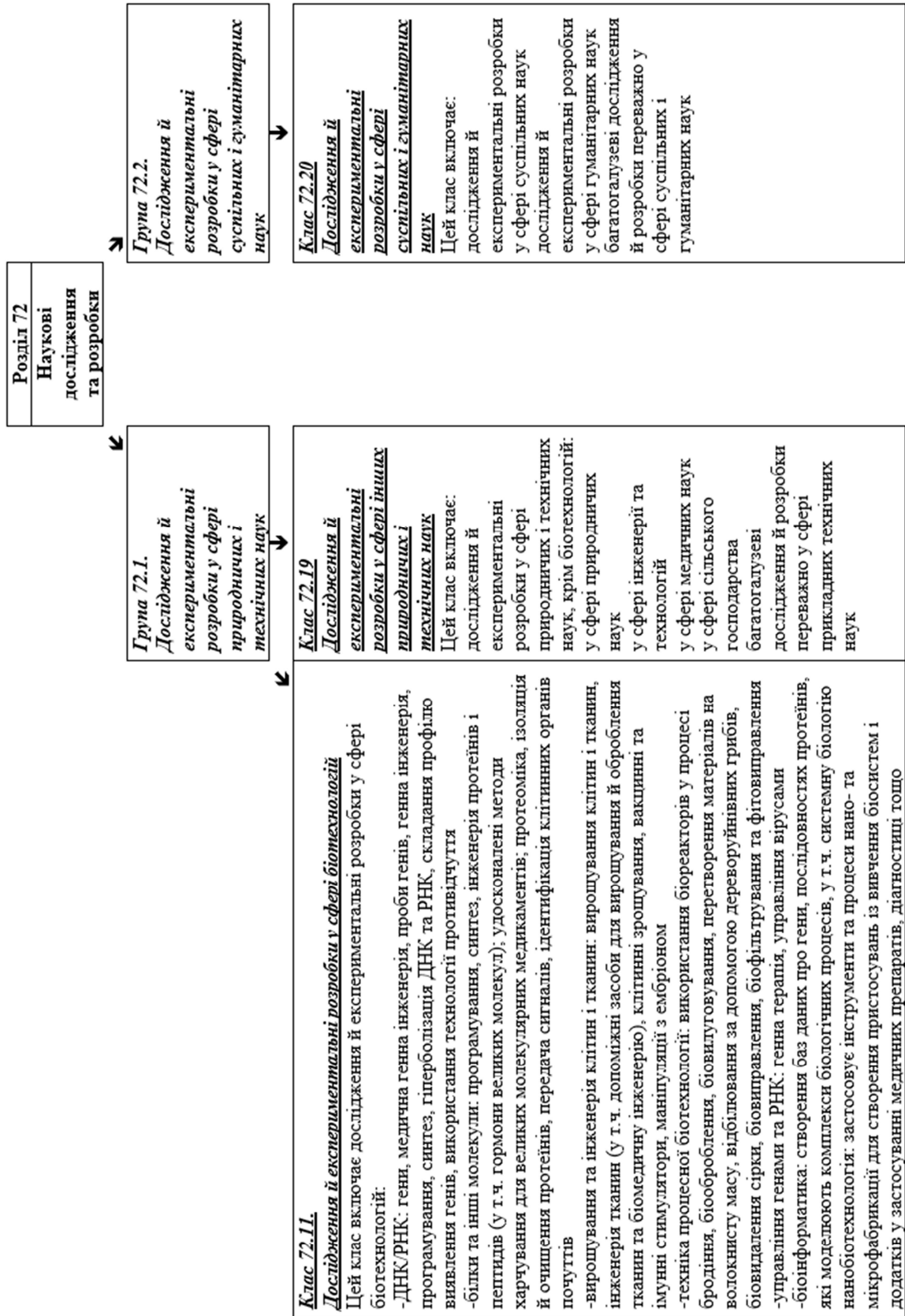


Рисунок 1.2 – Схема видів наукових досліджень та розробок

Джерело: розроблено автором за інформацією [18]

На підставі форми власності наукових установ можна виділити такі організаційно-правові форми, передбачені Законом України про наукову та науково-технічну діяльність (рис. 1.3).

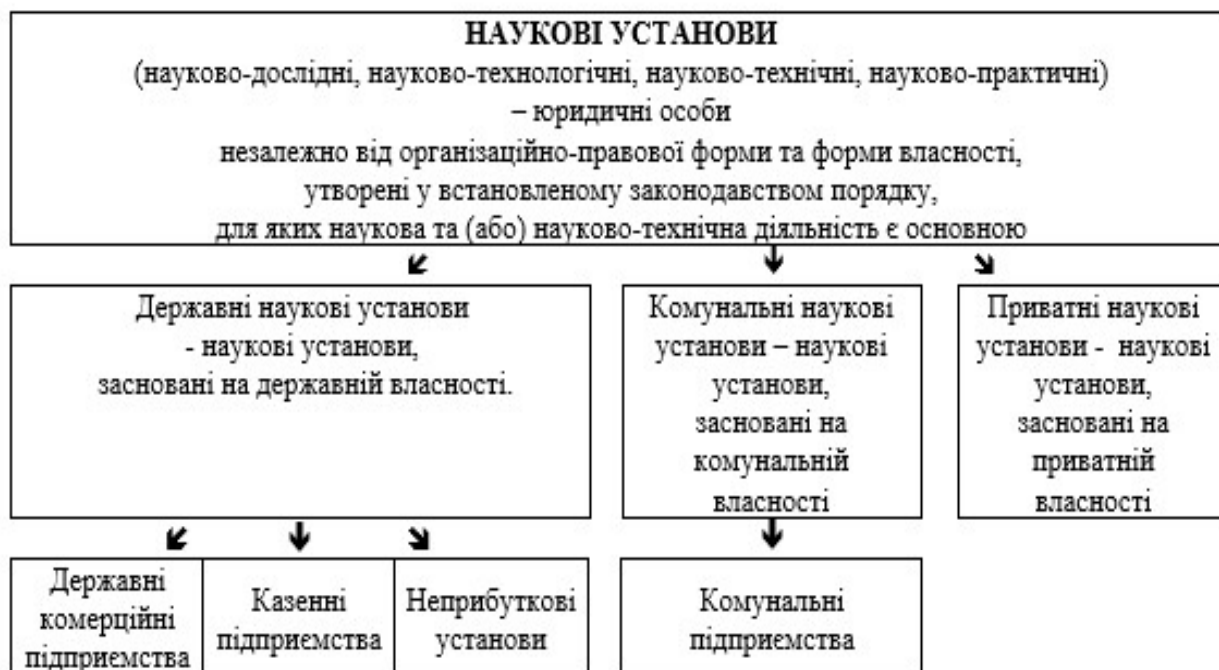


Рисунок 1.3 – Організаційно-правові форми наукових установ

Джерело: побудовано автором за інформацією [17]

Наукові установи можуть провадити наукову та науково-технічну діяльність як самостійні юридичні особи, а також перебувати у віданні центральних органів виконавчої влади, наукових організацій, інших суб'єктів господарювання, можуть мати подвійне підпорядкування. За погодженням з власником/засновником (уповноваженим органом), «наукові установи можуть входити до об'єднань юридичних осіб з метою виконання своїх статутних завдань із збереженням статусу юридичної особи та фінансової самостійності» [17].

Серед центральних органів виконавчої влади найбільша кількість наукових установ перебуває у віданні Міністерства освіти і науки України, оскільки вищі заклади освіти є науковими установами за визначенням.

Науковими організаціями, у віданні яких перебувають наукові установи, є Національна академія наук України, національні галузеві академії наук –

Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України.

Національна академія наук України (НАН України) є вищою науковою самоврядною організацією, яка організовує і здійснює фундаментальні прикладні наукові дослідження, а також координує проведення фундаментальних досліджень у наукових установах і організаціях України [19].

Підпорядкування та склад підвідомчих установ НАН України з деталізацією відповідно до об'єкта дослідження показано на рис. 1.4.

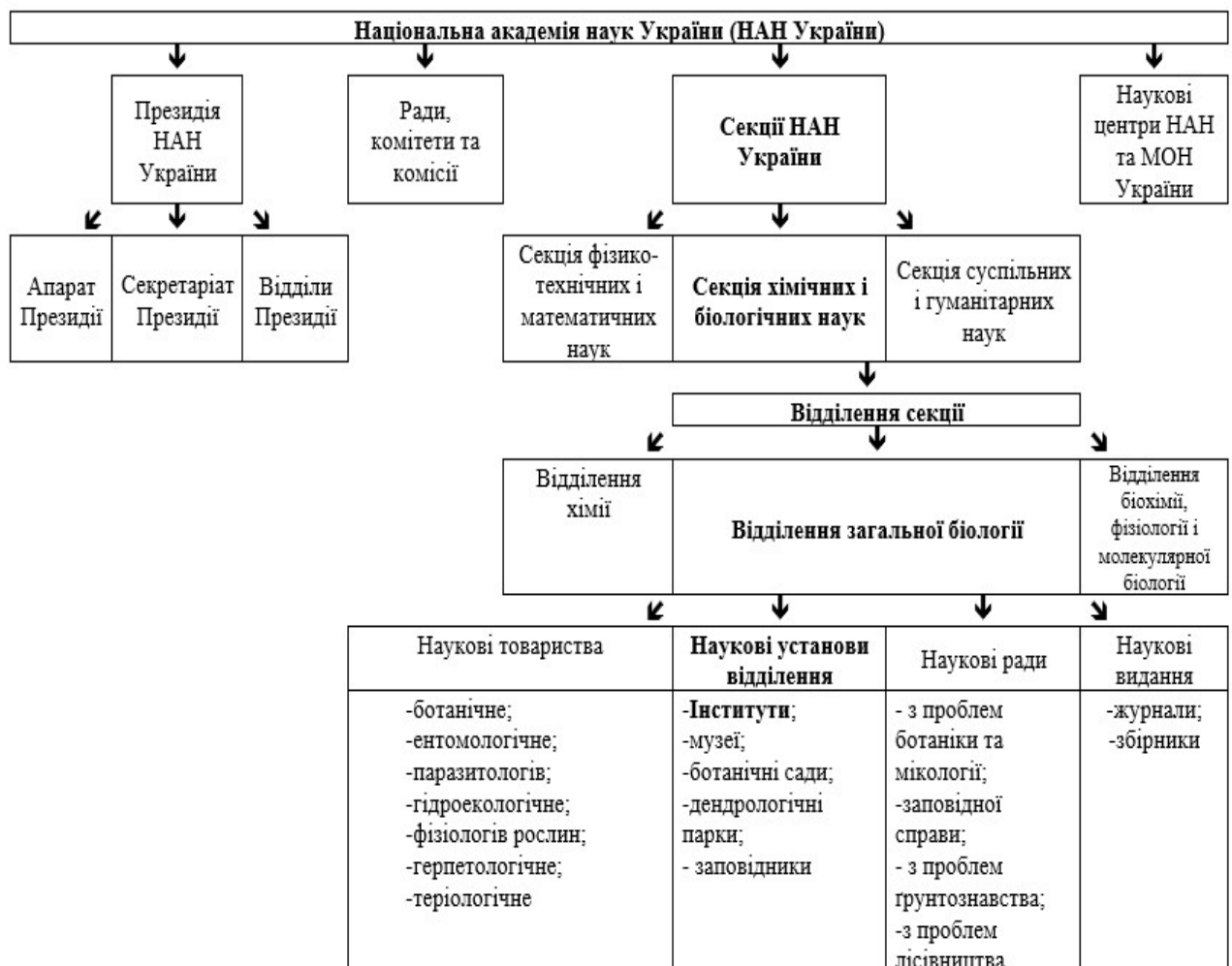


Рисунок 1.4 – Схема організації наукових установ, що перебувають у віданні НАН України

Джерело: розроблено автором за інформацією [20]

Спеціальний статус відповідно до закону мають:

- *Центр колективного користування науковим обладнанням*, згідно з ст.13, утворюється як «окремий структурний підрозділ наукової установи, закладу вищої освіти або самостійної юридичної особи незалежно від відомчого підпорядкування чи форми власності для доступу до унікального обладнання для проведення наукових досліджень і науково-технічних розробок. Таке обладнання може передаватися у безоплатне користування Центрам колективного користування, що є юридичними особами державної форми власності без права відчуження обладнання. Центри колективного користування науковим обладнанням можуть надавати як доступ і право безоплатного користування приладами, так і надавати платні послуги в установленому законодавством порядку» [17];

- *Національний науковий центр*, згідно з ст.14, як статус надається «для реалізації найбільш важливих для держави напрямів розвитку науки і техніки/інноваційної діяльності: науковій установі, університету, об'єднанню наукових установ/університетів, що мають унікальне дослідно-експериментальне устаткування, науковців і фахівців з найвищою кваліфікацією і результати досліджень яких мають загальнодержавне значення та міжнародне визнання» [17];

- *Державна ключова лабораторія*, згідно з ст.15, утворюється як «самостійна юридична особа або як об'єднання наукових установ на основі договору про спільну наукову діяльність відповідно до законодавства, як статус надається з відповідного напрямку наукових досліджень на визначений період (від 5 до 7 років та може бути продовжений), фінансова підтримка наукової та науково-технічної діяльності здійснюється за рахунок цільових програм Національного фонду досліджень, інших державних коштів, фондів підтримки наукової і науково-технічної діяльності, міжнародних грантів, інших джерел, що не заборонені законодавством, та коштів сторін – учасників такої лабораторії» [17].

1.3 Особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ

Особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ залежать передусім від комплексного застосування наступних чинників:

- форма власності та організаційно-правова форма наукової установи;
- самостійність чи підвідомчість наукової установи;
- надання державної підтримки та підстави і порядок надання;
- реалізація проєктів за договорами про надання грантової підтримки.

Наукові установи державної форми власності діють відповідно до статуту (положення), що затверджується згідно з чинним законодавством. Утворення, реорганізація та ліквідація державних наукових установ здійснюється в порядку, який затверджує Кабінет Міністрів України. Наукові установи, які перебувають у віданні НАН України та національних галузевих академій наук – відповідно до Закону України «Про особливості правового режиму діяльності Національної академії наук України, національних галузевих академій наук та статусу їх майнового комплексу» [19].

Державні наукові установи здійснюють бухгалтерський облік та складають фінансову звітність відповідно до законодавства, що визначає ведення бухобліку та складання фінансової звітності у державному секторі, крім наукових установ-державних (казенних) підприємств, де облік та складання звітності здійснюється відповідно до МСБО та МСФЗ.

Для комунальних наукових установ, що утворюються як комунальні (унітарні) підприємства також ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється відповідно до законодавства державного сектору, крім тих комунальних підприємств, які застосовують для ведення обліку та складання звітності МСБО та МСФЗ.

Для приватних наукових установ застосування МСБО та МСФЗ є добровільним або обов'язковим відповідно до законодавства, у інших

випадках – застосовуються норми щодо регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності юридичних осіб-підприємств, які зобов’язані подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Отже, відповідно до форми власності та організаційно-правової форми науковими установами в Україні можуть застосовуватися усі види бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що узагальнено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Особливості нормативного регулювання щодо формування облікової політики науковими установами

Забезпечення формування облікової політики	Наукові установи, що ведуть облік та складають звітність як юридичні особи-підприємства відповідно до законодавства (в т.ч. державні, комунальні)	Наукові установи, що ведуть бухоблік та складають звітність за міжнародними стандартами (в т.ч. державні, комунальні)	Неприбуткові установи (державні наукові установи, комунальні наукові установи), державний сектор (ДС)
Визначення «облікова політика», принципи та вимоги до облікової політики	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»		
Окремі вимоги до облікової політики	Податковий кодекс України		Бюджетне законодавство
Вимоги до фінзвітності, принципи та вимоги до методів та процедур у обліковій політиці	НП(С)БО 1	МСБО 1	НП(С)БОДС 101
Облікові оцінки, зміни у обліковій політиці та облікових оцінках	НП(С)БО 6	МСБО 8	НП(С)БОДС 125
Елементи облікової політики щодо окремих її об'єктів або конкретних господарських операцій	окремі НП(С)БО	МСБО, МСФЗ	окремі НП(С)БОДС
Методичне забезпечення	методичні рекомендації		методичні рекомендації для ДС
Окремі роз'яснення щодо формування	Інструкції, листи, роз'яснення Міністерства фінансів України		

У підпорядкуванні державних установ, центральних органів виконавчої влади, інших державних установ, органів місцевої влади та наукових організацій можуть бути суб’єкти господарювання, що застосовують усі види бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСФЗ, НП(С)БО, НП(С)БОДС). Разом з цим відповідно до статті 22 [12], керівники таких установ є головними розпорядниками бюджетних коштів, а саме:

- установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Національне антикорупційне бюро України, Служба безпеки України, Конституційний Суд України, Верховний Суд, вищі спеціалізовані суди, Вища рада правосуддя та інші органи, безпосередньо

визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Державна судова адміністрація України, Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників. Головні розпорядники коштів затверджуються законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень;

- місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників. Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішеннями про місцевий бюджет.

До повноважень головних розпорядників бюджетних коштів належать, зокрема:

- відповідно до пункту 7 частини п'ятої статті 22 – здійснення управління бюджетними коштами «у межах повноважень для забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, для організації та координації роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі» [12];

- відповідно до пункту 10 частини п'ятої статті 22 – забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством [12].

Наведені вище обставини зумовлюють необхідність розроблення вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а відтак до облікової політики підвідомчих наукових установ (розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів), яка б забезпечувала єдність та однозначність критеріїв та показників консолідованої звітності у головних розпорядників бюджетних коштів. Основні засади регулювання облікового

процесу на рівні головних розпорядників бюджетних коштів відображено на рис. 1.5.

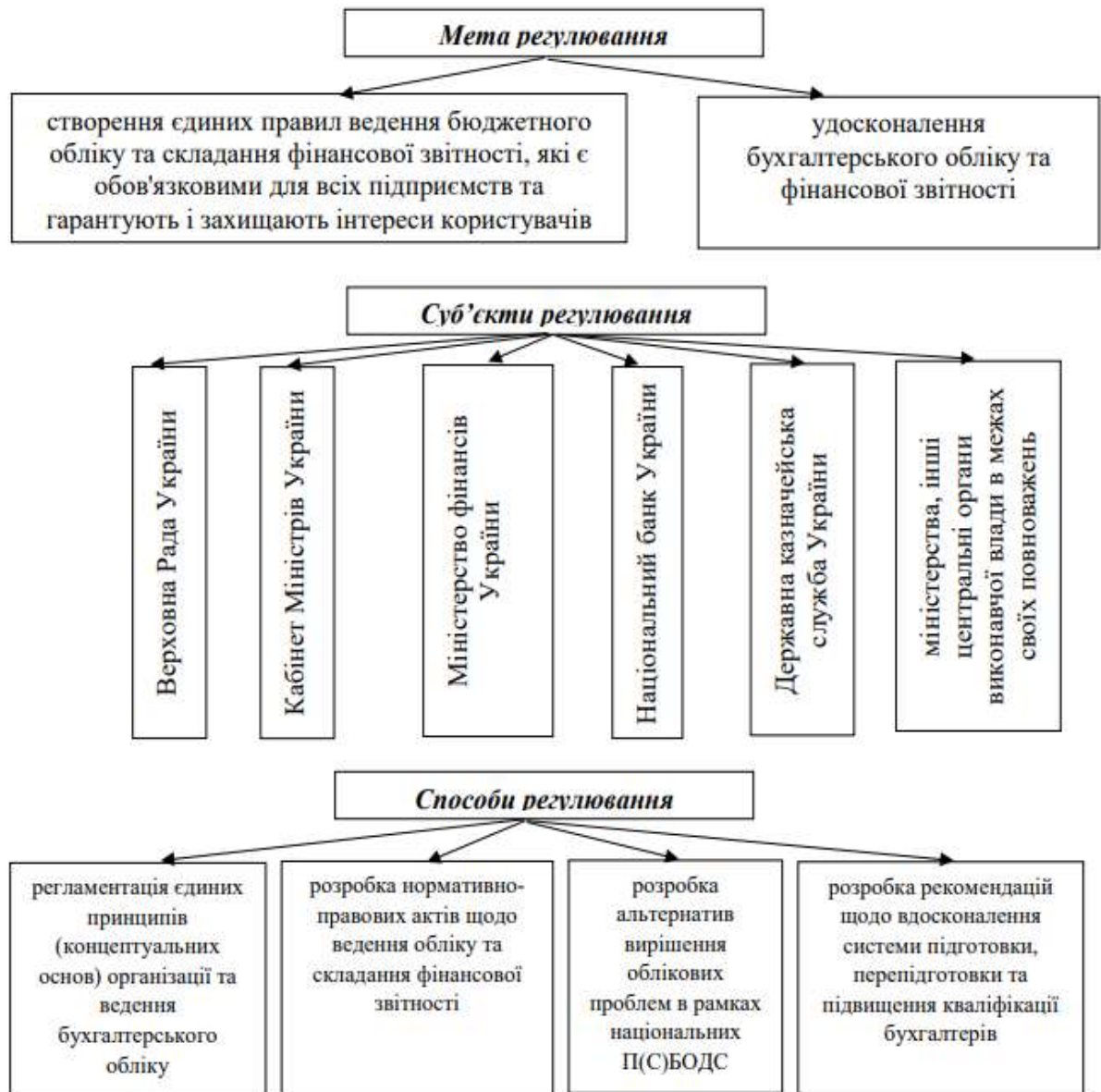


Рисунок 1.5 – Основні засади регулювання обліку рівні головних розпорядників бюджетних коштів

Джерело: [21, с. 68]

Одним з критеріїв, що здійснює визначальний вплив на облік господарських операцій є критерій (статус) майна підвідомчих наукових установ, зокрема таких наукових організацій як Національна академія наук України (НАН України) та галузевих національних академій наук.

Відповідно до Закону України «Про особливості правового режиму діяльності Національної академії наук України, національних галузевих академій наук та статусу їх майнового комплексу» – майновий комплекс НАН України та майнові комплекси галузевих національних академій наук «складають усі матеріальні та нематеріальні активи, які розглядаються як об'єкти майнового комплексу і обліковуються на балансах НАН України та на відповідних балансах галузевих академій наук і підвідомчих наукових установ та організацій і які закріплені державою за НАН України (відповідними галужевими академіями наук) в безстрокове користування або придбані за рахунок відповідних бюджетних коштів, а також коштів від фінансово-господарської діяльності чи набуті іншим шляхом, що не заборонений законом» [19]. Такі об'єкти майнового комплексу *належать* НАН України (відповідними галужевими академіями наук) *на праві господарського відання і передаються* підвідомчим організаціям *на праві оперативного управління*.

У зв'язку з зазначеними обставинами, порядок передачі підвідомчими науковими установами балансових об'єктів майнового комплексу в оренду, надання майна для розміщення іншим суб'єктам господарювання, відчуження чи внутрішньовідомча передача майна відбувається лише з дозволу головного розпорядника бюджетних коштів, а відтак і облік, в т.ч. бухгалтерський, та звітність про використання цих балансових об'єктів, може відображатися у обліковій політиці підзвітної установи на рівні методів і процедур обліку та звітності за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів.

Зокрема, підвідомчі установи НАН України щоквартально надають інформацію про управління об'єктами державної власності, вносячи звітні дані до автоматизованої системи управління базами даних - Цифрової системи управління нерухомим майном НАН України за методикою обліку, що затверджена розпорядчими актами НАН України.

Також особливістю застосування нормативних положень та відображення у обліковій політиці є вид фінансування державних наукових установ. Так, з Державного бюджету України здійснюється базове та

програмно-цільове фінансування НАН України (відповідних галузевих академій наук). Базовим фінансуванням забезпечується, зокрема, проведення фундаментальних наукових досліджень, розвиток інфраструктури та оновлення матеріально-технічної бази для наукової та науково-технічної діяльності. Програмно-цільове фінансування здійснюється на конкурсних засадах відповідно до чинного законодавства. Ці види фінансування (кошти загального фонду бюджету), а також кошти, що отримуються науковою установою від власної фінансово-господарської діяльності (кошти спеціального фонду бюджету), підлягають розмежуванню в обліку та звітності, що може бути зафіксовано в обліковій політиці наукової установи, зокрема на рівні розподілу витрат.

Державна підтримка надається тим науковим установам незалежно від форми власності, діяльність яких має важливе значення для науки, економіки та виробництва. З метою надання державної підтримки створюється Державний реєстр наукових установ[22], який розміщується на офіційному веб-сайті Міністерства освіти і науки України, що здійснює адміністрування цього ресурсу.

Державна підтримка може надаватися у вигляді бюджетного фінансування для державних наукових установ, за конкурсним відбором щодо виконання цільових програм наукових досліджень, у вигляді субсидій для виробничо-орієнтованих наукових установ, а також грантової підтримки, в т.ч. через реалізацію проєктів Національного фонду досліджень України.

Також, державна підтримка надається для наукових досліджень відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» [23]. Цей закон відображає цілісну систему формування та реалізації пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки в Україні і визначає правові та організаційні засади такої системи, зокрема пріоритетні напрями розвитку науки і техніки та науково-технічних робіт і розробок.

Правові основи, суб'єкти, порядок розробки, формування та реалізацію таких напрямів, встановлення переліку і підстав для фінансового забезпечення, показано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Формування та реалізація пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки [23]

Основні поняття	Визначення
Пріоритетні напрями розвитку науки і техніки	- науково, економічно та соціально обґрунтовані напрями науково-технічного розвитку на довгостроковий період (понад 10 років), яким надається пріоритетна державна підтримка з метою формування ефективного сектору наукових досліджень і науково-технічних розробок для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняного виробництва, сталого розвитку, національної безпеки і оборони України та підвищення якості життя населення
пріоритетні тематичні напрями наукових досліджень і науково-технічних розробок	- напрями фундаментальних і прикладних наукових досліджень та науково-технічних розробок, що визначаються на середньо-строківий період (до 5 років) у рамках пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки з метою забезпечення їх реалізації
Правові основи формування та реалізації	Конституція України, закони України "Про наукову і науково-технічну діяльність", "Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України"
Правові основи фінансування	Закон України "Про державні цільові програми". Обсяги коштів, що спрямовуються на реалізацію кожного з пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки, щорічно визначаються законом про Державний бюджет України.
Суб'єкти формування	Кабінет Міністрів України, Національна рада України з питань розвитку науки і технологій, Національна академія наук України (НАН України), національні галузеві академії наук, центральні органи виконавчої влади, зокрема Міністерство освіти і науки України (МОН України) як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері науки
Порядок розробки і реалізації	Кабінет Міністрів України на підставі рекомендацій Національної ради України з питань розвитку науки і технологій із залученням НАН України, національних галузевих академій наук, центральних органів виконавчої влади розробляє і здійснює державну цільову програму прогнозування науково-технологічного та інноваційного розвитку України відповідно до Закону України "Про державні цільові програми". Перелік пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок формується МОН України за участю інших заінтересованих центральних органів виконавчої влади, НАН України та національних галузевих академій наук на основі результатів державної цільової програми прогнозування науково-технологічного та інноваційного розвитку України і затверджується Кабінетом Міністрів України. Корегування здійснює Кабінет Міністрів України за поданням МОН України згідно з рекомендаціями Національної ради України з питань розвитку науки і технологій. Реалізація забезпечується шляхом розроблення та виконання за визначеними пріоритетними тематичними напрямами наукових досліджень і науково-технічних розробок державних цільових програм, державного замовлення на науково-технічну продукцію, підготовку наукових кадрів, інформаційне та матеріально-технічне забезпечення наукових досліджень і науково-технічних розробок.

У зв'язку з повномасштабним вторгненням та збройною агресією російської федерації проти України та воєнного стану, введеного Указом Президента України від 24 лютого 2022 року №64/2022 є чинним перелік пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки на період воєнного стану та до 31 грудня року, наступного після припинення або скасування воєнного стану:

- 1) національна безпека і оборона;
- 2) фундаментальні наукові дослідження з найбільш важливих проблем розвитку науково-технічного, соціально-економічного, суспільно-політичного, людського потенціалу для забезпечення конкурентоспроможності України у світі та сталого розвитку суспільства і держави;
- 3) інформаційні та телекомунікаційні технології;
- 4) енергетика та енергоефективність;
- 5) раціональне природокористування;
- 6) науки про життя, нові технології профілактики та лікування найпоширеніших захворювань;
- 7) нові речовини і матеріали [23].

На виконання Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» щороку видається відповідний урядовий акт, де деталізуються напрями наукових (науково-технічних) робіт. Так, чинною на сьогодні є постанова Кабінету Міністрів України [24], де головних розпорядників бюджетних коштів зобов'язано враховувати затверджені напрями при плануванні та виконанні наукових, науково-технічних робіт та подавати щороку Міністерству освіти і науки України до 15 березня інформацію про результати виконання.

Головні розпорядники бюджетних коштів у сфері наукових досліджень в межах свої повноважень видають розпорядчі документи про врахування підвідомчими установами пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки. Наразі, Національною академією наук України видано постанову Президії НАН України від 15.05.2024 № 216 «Про перелік пріоритетних тематичних

напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок» [25], у якій відділення НАН України зобов'язують враховувати пріоритетну тематику під час проведення конкурсів цільових наукових проєктів, грантів НАН України.

Грантова підтримка наукової і науково-технічної діяльності за рахунок коштів державного бюджету надається виключно на конкурсній основі. Грантова підтримка регулюється урядовими нормативно-правовими актами, розпорядчими актами центральних органів виконавчої влади та наукових організацій, а також рішеннями спеціальних інституцій, що вповноважені на проведення конкурсного відбору та фінансування наукових проєктів та розробок.

Зокрема, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 р. № 776 «Про затвердження Порядку надання грантової підтримки наукової і науково-технічної діяльності за рахунок коштів державного бюджету» [26] визначаються грантонадавачі, їх сфера повноважень щодо напрямів наукової, науково-технічної діяльності, порядок надання грантової підтримки, порядок розробки і затвердження за погодженням з МОН України щодо конкурсного відбору заявок на надання грантової підтримки.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. №739 «Про затвердження Порядку проведення конкурсного відбору наукових, науково-технічних робіт, що плануються до виконання за рахунок коштів державного бюджету» [27] визначається організація, проведення конкурсного відбору наукових робіт у формі експертизи заявок та затвердження і оприлюднення результатів конкурсу.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2019 р. №1170 «Про затвердження Порядку конкурсного відбору та фінансування проєктів Національним фондом досліджень України» [28] визначається процедура проведення Національним фондом досліджень України як державною установою конкурсного відбору та фінансування проєктів за напрямками грантової підтримки НФДУ та іншими напрямками грантової підтримки, зокрема спільних з іноземними та/або міжнародними науковими

товариствами, установами, організаціями в рамках міжнародного співробітництва.

Особливості відображення у обліковій політиці наукової установи бухгалтерських операцій, пов'язаних з грантовою підтримкою, зокрема Національного фонду досліджень України, буде розкрито у п. 3.2.

Висновки до розділу 1:

1) здійснено аналіз нормативно-правового регулювання формування облікової політики в Україні в історичному аспекті, що пов'язано з тривалим у часі процесом введення у дію складових нормативної бази – національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для підприємств та суб'єктів державного сектору, також здійснено порівняльний аналіз застосування регулятивних актів в контексті гармонізації національних положень бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. Визначено, що на даний час у положеннях національного законодавства сформульовано поняття облікової політики як «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, для складання і подання фінансової звітності»; в той час у міжнародних стандартах фінансової звітності вживається термін в множині «облікові політики» як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності», що загалом не суперечить національному законодавству;

2) проаналізовано принципи облікової політики відповідно до законодавства та імплементованих положень міжнародних стандартів, описано їх дефініції та особливості їх застосування;

3) визначено напрями економічної діяльності наукових установ як суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність, виокремлено групи та класи економічної діяльності у сфері науки, що будуть розглядатися у магістерській кваліфікаційній роботі;

4) визначено економіко-правовий статус наукових установ як суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність,

охарактеризовано особливості організаційно правової форми наукових установ залежно від форми власності та відомчого підпорядкування, що має вирішальний вплив на формування облікової політики, оскільки від економіко-правового статусу залежить подальше застосування науковою установою міжнародних чи національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності для підприємств або суб'єктів держсектору, плану рахунків, інструкцій до застосування плану рахунків тощо;

5) встановлено, що бухгалтерський облік діяльності наукових установ може провадитися за усіма видами бухгалтерського обліку юридичних осіб – відповідно до МСФЗ, НП(С)БО, НП(С)БОДС;

6) показано, що особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ залежать передусім від комплексного застосування таких чинників як форма власності та організаційно-правова форма наукової установи; самостійність чи підвідомчість наукової установи; надання державної підтримки та підстави і порядок надання; реалізація проєктів за договорами про надання грантової підтримки, оскільки наукові установи виступають переважно виконавцями наукових досліджень, а замовники наукових досліджень мають окремі вимоги до звітності, зокрема, це може бути бюджетна звітність державних наукових установ, відомча звітність наукових установ певного головного розпорядника бюджетних коштів.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ПРОВАДЯТЬ НАУКОВУ ТА НАУКОВО-ТЕХНІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

2.1 Вплив наукової, науково-технічної діяльності на формування облікової політики та методичні засади розроблення облікової політики для наукової установи

Реформування бухгалтерського обліку та звітності відповідно до міжнародних стандартів зумовило широку дискусію щодо формування облікової політики.

Серед дослідників облікової політики суб'єктів державного сектору варто відзначити таких науковців та фахівців: Атамаса П.Й., Бутинця Ф.Ф., Воськало Н.М., Гевлич Л.Л., Джогу Р.Т., Дорошенко О.О., Зубілевич С.Я., Позняковську Н.М., Єфименко Т.І., Ловінську Л.Г., Свірко С.В., Левицьку С.О., Китайчук Т.Г., Гудзенко Н.М., Ковтуненко К.В., Кучеренко Т.О., Кощинець М.І., Гапоненко Л.В., Гізатуліну Л.В., Писарчука О.В., Сушко Н.І., Черкашину Т.В.

Дослідження відображення інформації та операцій щодо окремих об'єктів обліку в обліковій політиці здійснювалося у наукових працях та публікаціях Задорожного З.М.В., Цятковської О.В., Борко Ю.Л., Бутнік-Сіверського О.Б., Орлюк О.П., Диби В.М., Аралової Н.І.

На шпальтах періодичних видань у сфері бюджетного бухгалтерського обліку надавалися розлогі рекомендації до формування, застосування положень облікової політики у діяльності установ державного сектору бухгалтерами-практиками В. Матвеєвою, О. Озеровою, М. Дорошенко.

Ця дискусія пожвавилася у 2015-2017 роках у зв'язку з набранням чинності національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі. Плеяда вітчизняних науковців привнесла своє

розуміння до загальних визначень, що містилися у нормативно-правових актах. Бухгалтери-практики, в свою чергу, запроваджуючи нові стандарти бухгалтерського обліку, вказували на проблеми та колізії та пропонували свої рішення. Зокрема, щодо неспівмірності визначення «облікової політики» в міжнародних стандартах та в НП(С)БО, НП(С)БОДС.

Чільне місце праць і публікацій у наукових виданнях та у професійній пресі щодо формування облікової політики також приділялось змісту розпорядчого документу про облікову політику, тобто які складові він має включати, а власне, про доцільність включення до розпорядчого документу про облікову політику суб'єкта господарювання, а відтак і наукової установи, приписів, що стосуються організації бухгалтерського обліку.

Науковці Вінницького національного аграрного університету [30, с.108], а також фахівці з бюджетного обліку [31, с.3], зазначають, що облікова політика суб'єкта державного сектора та організація його бухгалтерського обліку і фінансової звітності вимагають розробки та затвердження двох окремих документів, посиляючись на відсутність у НП(С)БОДС та Методичних рекомендаціях для державного сектору прямої вказівки на об'єднання облікової політики та організації бухгалтерського обліку та звітності.

Науковці та практики сходяться на думці, що для суб'єктів державного сектору формування облікової політики є повністю, суцільно регламентованим, Свірко С.В., застосовуючи поняття «облікова свобода», зазначає, що «бюджетна установа самостійно визначає: межу суттєвості, тривалість операційного циклу ... строки використання основних засобів і нематеріальних активів, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; а також має альтернативні варіанти щодо оцінки вибуття запасів» [32, с.288].

Разом з тим, існує низка проблем у формуванні облікової політики для наукових установ. У зв'язку з чим, формування облікової політики наукової

установи доцільно розглянути, виходячи зі змісту основної діяльності наукових установ.

Основна діяльність наукової установи – проведення наукових досліджень, здійснення науково-технічних робіт – є нематеріальним виробництвом, процесом створення нових знань та технологій, тобто продуктів та послуг, що не можуть бути виражені засобами традиційних фізичних вимірювань.

Основні особливості наукової, науково-технічної діяльності як нематеріального виробництва:

- нематеріальний характер продукції, що не маючи фізичної форми (ідеї, знання, інформація, інновації, технології), однак має значну цінність;
- інтелектуальна праця, яка вимагає високої кваліфікації, творчих здібностей та спеціалізованих знань;
- значні витрати на дослідження та розробки, процес створення нових знань вимагає великих фінансових інвестицій у дослідницьку інфраструктуру, обладнання та підготовку наукових кадрів;
- невизначеність та ризики непередбачуваності результатів наукових досліджень, а також залежність від численних факторів;
- довгостроковий характер інвестицій, оскільки результати можуть бути отримані після спливу значного проміжку часу;
- специфічна організація праці за рахунок здійснення наукових досліджень як окремими вченими, так і у складі проєктних колективів дослідників, що виражається як наукова кооперація, обмін знаннями;
- регулювання та захист інтелектуальної власності, процес правового захисту (патенти, авторські права, торгові марки), що є важливим для стимулювання інновацій та отримання справедливої винагороди за інтелектуальну працю;
- суспільна значущість наукових досліджень, яка спрямована на загальний технологічний поступ та вирішення глобальних проблем.

Власне, сама суть наукової діяльності як нематеріального виробництва з продукування ідей, створення нових знань та технологій виступає проблемною діяльністю для відображення окремих її складових у бухгалтерському обліку та звітності, про що зазначив Р.Т. Джога [29].

Характеристики особливостей наукової діяльності для цілей бухгалтерського обліку подано у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Характеристики особливостей наукової діяльності [29]

<i>Особливість</i>	<i>Характеристики</i>
Невизначеність, імовірнісний характер майбутнього результату	Продуктом діяльності може бути як позитивний, так і негативний результат; відсутність прямого зв'язку між витратами наукового виробництва й результатом: однакові аналогічні витрати не забезпечують аналогічних результатів;
Непередбачуваність досягнень	Наукова праця є творчою діяльністю, а також діяльністю людини з пізнання та теоретичної схематизації об'єктивних знань щодо дійсності;
Нематеріальний характер наукової продукції	Наукова продукція як результат діяльності розкривається в головній властивості результату — інформаційності. Зазначена властивість є похідною від інших характеристик результату — невідчужуваності, складності вимірювання. Але задля забезпечення реалізації інформаційності результату нематеріальність продукції потребує її матеріального втілення на матеріальних носіях.
Неповторність наукової продукції	Вона полягає в отриманні внаслідок кожного окремого дослідження результату, який не має аналогів.
Циклічність процесу наукового дослідження	Цикли різняться часовими термінами, можуть бути досить тривалими, через що виникає розрив між початком роботи та отриманням результату. Цикли поділяються на етапи наукових досліджень
Цілісність продукції наукового виробництва	Статус продукції надається кінцевому результату, а не проміжним за циклами результатам.
Продуктивність та високий рівень інтелектуальності продукції	Високий рівень затрат праці в загальній структурі затрат наукового виробництва, при цьому в складі затрат праці безумовно переважає висококваліфікована праця наукових працівників
Специфічність предмета праці як сума нагромаджених знань у відповідній галузі	На відміну від матеріального виробництва зазначені предмети праці не споживаються повністю, а використовуються, впливаючи на результат дослідження

Для наукових установ, що є неприбутковими бюджетними установами формування облікової політики відбувається відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору:

- суб'єкт державного сектору самостійно на основі НП(С)БОДС та інших НПА з бухгалтерського обліку в державному секторі визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї;

- суб'єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня;

- головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника;

- у розпорядчому документі про облікову політику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та щодо яких НПА з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати недоцільно;

- облікова політика може враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору;

- в межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовуються єдині підходи до облікової політики [33, р. I].

Єдині підходи до облікової політики в межах підвідомчих установ головного розпорядника бюджетних коштів базуються на таких нормах законодавства:

- застосування принципу єдності бюджетної системи, який забезпечується, зокрема, єдністю порядку ведення бухгалтерського обліку [12];

- методичне керівництво та забезпечення контролю за дотриманням законодавчих вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності здійснюється обліково-фінансовою службою бюджетної установи, у підпорядкування якої входять інші суб'єкти державного сектору [34]

Етапи розробки положень облікової політики у бюджетних установах та повноваження посадових осіб-розпорядників бюджетних коштів показано на рис. 2.1.

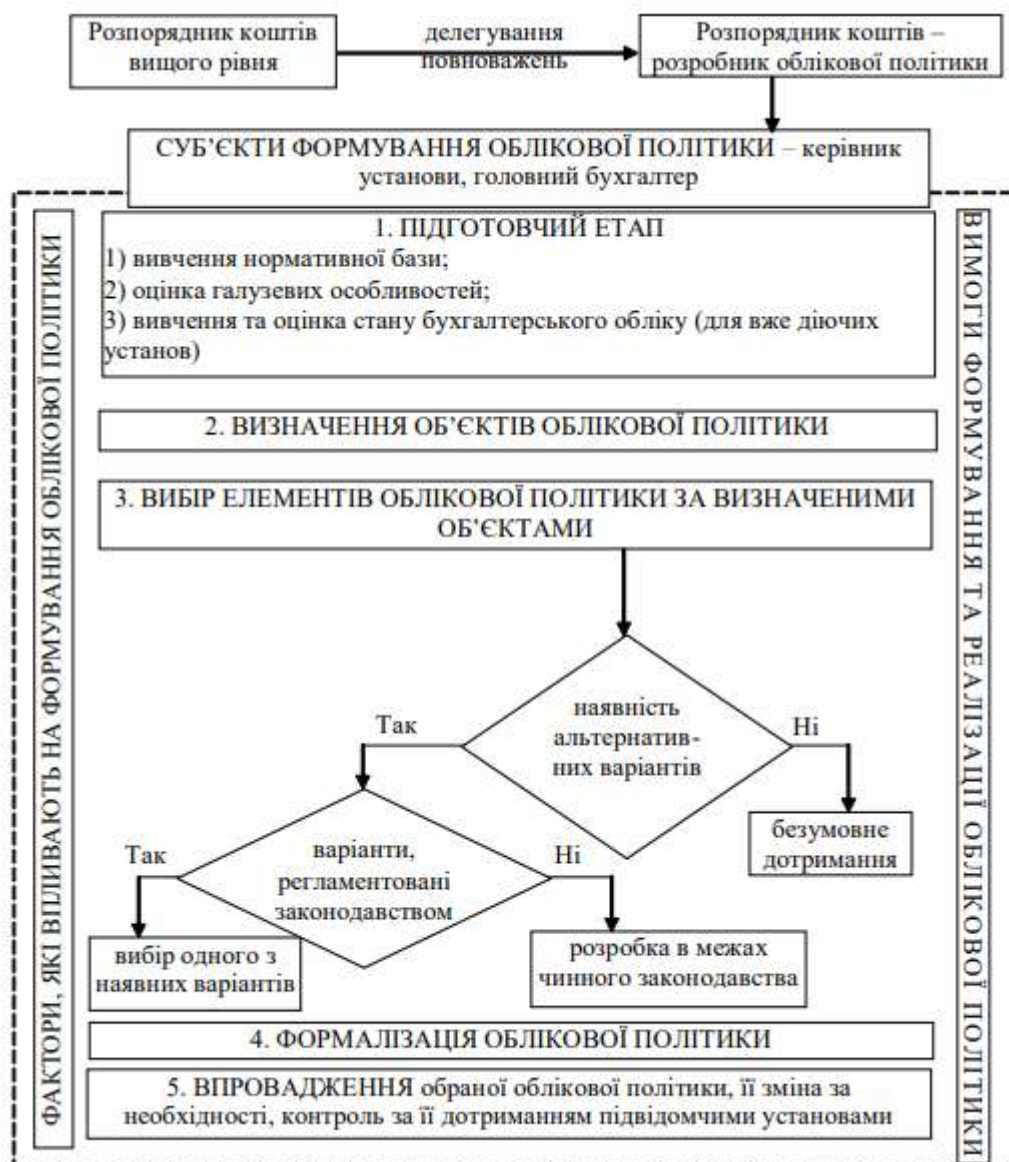


Рисунок 2.1 – Процес формування облікової політики бюджетної установи [21, с. 70]

Головним розпорядником бюджетних коштів в межах головної наукової організації України є Національна академія наук України, яка розпоряджається бюджетними коштами, скеровуючи їх на розпорядників – відділення НАН України, які очолюють академіки-секретарі відділень.

Відповідно до цього, Національна академія наук України як головний розпорядник розробляє та затверджує розпорядчий акт, який застосовує єдині підходи до бухгалтерського обліку і фінансової звітності та містить основні принципи, методи і процедури облікової політики для усіх відомчих установ згідно з галузевими особливостями. Таким розпорядчим документом є розпорядження Президії Національної академії наук України від 15.07.2015 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ, які перебувають у віданні НАН України»[35].

На підставі цього розпорядження Президії НАН України, підвідомчі установи розробляють власні розпорядчі документи щодо облікової політики та подають на затвердження до розпорядників бюджетних коштів вищого рівня – відповідних відділень НАН України, до яких належать підвідомчі установи.

Розпорядженням Президії НАН України зазначено, що в розпорядчому документі про облікову політику установ НАН України може бути наведений окремим розділом порядок організації бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики підвідомчих наукових установ здійснюється відповідно до розділу II [35], що виокремлює наступні складові розпорядчого документа про облікову політику підвідомчої установи, зокрема:

- форму бухгалтерського обліку, яку застосовує установа;
- правила і графік документообігу в установі із зазначенням у графіку видів операцій, підрозділу, відповідального за складання документів, терміну складання документів і терміну їх подання до бухгалтерської служби (додаток до розпорядчого документа);
- технологію обробки облікової інформації;

- запроваджені установою нові субрахунки (рахунки другого, третього, четвертого) порядку зі збереженням номерів субрахунків Плану рахунків;
- затверджені форми первинних документів, щодо яких типові форми відсутні (наприклад, подорожні листи вантажного і легкового автомобіля, кошторис (розрахунок) на відрядження, акт введення в експлуатацію необоротних активів тощо);
- порядок і строки проведення інвентаризації активів і зобов'язань установи;
- одиницю аналітичного обліку запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- строки корисного використання груп основних засобів;
- строки корисного використання груп нематеріальних активів.»

Головним розпорядником бюджетних коштів об'єкта дослідження – Інституту гідробіології НАН України є Національна академія наук України, розпорядником бюджетних коштів вищого рівня – Відділення загальної біології НАН України. Розпорядчий документ (положення) про облікову політику, а також зміни до нього у передбачених законодавством випадках, розробляються відділом бухгалтерського обліку та звітності Інституту, підписуються директором Інституту та передаються на погодження до Відділення загальної біології, а після погодження академіком-секретарем відділення – Положення (зміни до положення) набирають чинності.

Визначення складових облікової політики за галузевими особливостями, що передбачені розпорядженням НАН України у співвідношенні до положень НП(С)БОДС та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору показано у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Співвідношення загальних (нормативних) та спеціальних (відомчих, галузевих) положень, що регламентують облікову політику наукових установ

Положення НПСБОДС та Методичних рекомендацій щодо складових облікової політики держсектору	Положення Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ, підвідомчих НАН України
1	2
одиниця аналітичного обліку запасів - одиницею бухгалтерського обліку запасів суб'єкт державного сектору може обрати або їх найменування, або однорідну групу (вид)	одиницею обліку запасів встановити їх найменування
методи оцінки вибуття запасів: суб'єктом державного сектору обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у НП(С)БОДС 123 «Запаси», зокрема: - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Застосування методу ФІФО є доцільним для оцінки запасів при їх відпуску у виробництво.	вибуття запасів оцінювати за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів
періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів - суб'єктом держсектору встановлюється періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів. Згідно зі стандартом 123 "Запаси" вибуття запасів може оцінюватися такими способами: 1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю - щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів;	не застосовується

Продовження таблиці 2.2

1	2
2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття	не застосовується
порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат - суб'єкт державного сектору визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат	сума транспортно-заготівельних витрат <i>включається</i> <i>прямою підрахунком до первісної вартості запасів, до яких належать транспортно-заготівельні витрати і не обліковується на окремому субрахунку рахунків обліку запасів</i>
перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);	визначаються окремими розпорядчими актами НАН України
перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;	визначаються окремими розпорядчими актами НАН України
строки корисного використання груп основних засобів - типові строки корисного використання ОЗ суб'єктів державного сектору визначаються відповідно до додатку 1 цих Методичних рекомендацій, якщо строки корисного використання об'єкта ОЗ відрізняються від наведених у додатку 1 – у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування;	<i>облік ОЗ вести відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», строк корисного використання – відповідно до додатку 1 Методичних рекомендацій для держсектору;</i>
строки корисного використання груп нематеріальних активів - типові строки корисного використання НМА суб'єктів державного сектору, відповідно до додатку 2 цих Методичних рекомендацій, якщо строки корисного використання об'єкта НМА відрізняються від наведених у додатку 2 – у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.	<i>облік НМА вести відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», строк корисного використання – відповідно до додатку 2 Методичних рекомендацій для держсектору;</i>
періодичність нарахування амортизації - відповідно до абзацу першого пункту 6 розділу IV НП(С)БО 121 «Основні засоби»: вартість об'єкта ОЗ розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу. За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу.	<i>визначається у наказі про облікову політику підвідомчої установи на дату балансу (щоквартально, на річну дату)</i>

Кінець таблиці 2.2

1	2
види звітних сегментів та їх пріоритетність – відповідно до НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» для суб'єктів, які складають консолідовану фінансову звітність або мають відокремлені структурні підрозділи (сегменти – географічний сегмент, сегмент діяльності щодо пріоритетних та допоміжних сегментів)	не застосовується підвідомчими установами, застосовується Центральною бухгалтерією НАН України
вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, з обґрунтуванням критеріїв щодо визначення таких ознак -вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА можуть установлюватися суб'єктом державного сектору самостійно, з обґрунтуванням критеріїв щодо визначення таких ознак. Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу МНМА, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо ОЗ, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.	визначаються окремими розпорядчими актами НАН України
строки корисного використання груп довгострокових біологічних активів	не застосовується
кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку - суб'єкти державного сектору зазначають у розпорядчому документі про облікову політику кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, із збереженням єдиних методологічних засад, визначених НП(С)БОДС та іншими НПА з бухгалтерського обліку в державному секторі	кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку, що містить запроваджені підвідомчою установою нові субрахунки (рахунки другого, третього, четвертого) порядку зі збереження номерів субрахунків Плану рахунків

Отже, для Інституту гідробіології НАН України, методичними рекомендаціями Мінфіну та НАН України регламентовано більшу частину варіативних складових облікової політики, проблемними для відображення у обліковій політиці Інституту як суб'єкта, що провадить наукову, науково-технічну діяльність, є облік операцій, що безпосередньо пов'язаний з науковою діяльністю – облік витрат, калькулювання собівартості наукових робіт та облік нематеріальних активів, що створюються у процесі основної діяльності. Даній проблемі буде присвячено п. 2.2 цього дослідження.

2.2 Галузеві особливості відображення інформації в обліковій політиці наукових установ стосовно окремих об'єктів бухгалтерського обліку

Галузевими особливостями в обліковій політиці підвідомчих Національній академії наук України установ, що провадять наукову, науково-технічну діяльність є відображення інформації щодо окремих об'єктів обліку - основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів у складі основних засобів, нематеріальних активів, що створюються науковими установами у процесі їхньої діяльності та вартості наукових (науково-технічних) робіт.

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики бюджетних установ, підвідомчих НАН України [35] ведення обліку основних засобів:

- здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»,
- як поріг суттєвості для проведення переоцінки ОЗ встановлюється величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів ОЗ від їх справедливої вартості;
- переоцінка об'єкта ОЗ може здійснюватися, якщо залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу;
- у разі здійснення переоцінки об'єкта ОЗ одночасно переоцінюються всі об'єкти групи ОЗ, до якої належить цей об'єкт;
- якщо залишкова вартість об'єкта ОЗ, який продовжує використовуватися, дорівнює нулю, а визначити справедливую вартість неможливо або недоцільно, для такого об'єкта необхідно визначити його ліквідаційну вартість, на суму якої збільшується його первісна вартість, при цьому вартість цього об'єкта, яка амортизується, дорівнює нулю.

Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) складають значну частку в основних засобах (ОЗ) наукових установ. Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [36] та Методичних рекомендацій з бухобліку основних

засобів суб'єктів держсектору [33], МНМА класифікуються як ОЗ у групі інших необоротних матеріальних активів з довгостроковою експлуатацією/корисним використанням більше одного року та за вартісними ознаками, визначати які наукова установа може самостійно з обґрунтуванням таких визначень і фіксуванням у обліковій політиці як облікової оцінки.

З набранням чинності нормою пп.14.1.138 Податкового кодексу України [11], яка встановлює для податкових цілей вартісну межу, меншу за 20000 грн. в т.ч. для МНМА, значна кількість наукових установ встановили аналогічну до цієї норми вартісну межу для цілей бухгалтерського обліку МНМА – 20000 грн (без ПДВ), узгоджуючи таким чином податковий та бухгалтерський облік в установі. Таке узгодження є доцільним для наукових установ-платників ПДВ.

Однак, такий підхід до визначення вартісного критерію МНМА не є єдино можливим. Міністерством фінансів України у межах повноважень щодо встановлення порядку ведення бухобліку для бюджетних установ було надане загальне роз'яснення № 5 «Щодо критеріїв для визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу МНМА» у вигляді Інформаційного повідомлення [37].

Низка критеріїв від Міністерства фінансів України для обґрунтування вартісної ознаки МНМА, зокрема, але не виключно такі:

- забезпечення достовірного представлення інформації про активи в частині визнання, очікуваного строку корисного використання, переоцінки, способу перенесення вартості активу на вартість робіт/послуг тощо;
- особливості діяльності суб'єкта держсектору (адміністративні функції, господарська діяльність, надання платних робіт/послуг тощо);
- аналіз наявності, особливостей використання та потенціалу корисності активів у розрізі груп;
- проведення переоцінки ОЗ з метою дотримання вимог п.3 розділу III НП(С)БОДС 121;
- призначення активів, які придбаваються (тобто утримання їх з метою

використання в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних функцій чи соціально-культурних функцій);

-строки корисного використання активів з врахуванням технічних характеристик, обсягу продукції чи інших доходів, які очікується отримати з використанням цих активів, їх потужності, можливого фізичного і морального зносу, інтенсивності, інших умов експлуатації та інших чинників, які впливають на ОЗ протягом їхнього функціонування;

-ринкова інформація про активи, які придбаваються суб'єктом держсектору та плануються використовуватися як ОЗ;

-здатність активу поступово переносити свою вартість на результат діяльності суб'єкта держсектору в процесі експлуатації для надання платних робіт/послуг тощо [37].

Разом з тим, Мінфін встановлює верхні межі вартісного показника – не вищі, ніж наведені у Податковому кодексі України [11].

Для наукових установ, що перебувають у віданні Національної академії наук України, розпорядженням Президії НАН України від 26.01.2023 р № 45 «Про вартісний критерій основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку» [38] було визначено вартісну ознаку МНМА на рівні 16 000 грн за одиницю (комплект), без ПДВ. З метою обґрунтування вибору вартісного критерію для МНМА у бухобліку було проведено коригування попередньої вартісної ознаки (6000 грн) з урахуванням рівня інфляції за показниками індексів споживчих цін 2016-2022 рр. та прогнозованого рівня інфляції 2023 р.

Не підлягають переоцінці МНМА і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 % первісної вартості – у місяці списання активу.

Надзвичайно важливим для наукових установ є бухгалтерський облік таких об'єктів як нематеріальні активи, які створюються науковими установами у процесі своєї основної діяльності. Важливим також є аспект

отримання доходів від використання майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності, «оскільки дозволяє:

- створювати фонди амортизаційних відрахувань на підставі документально підтверджених довгострокових майнових прав;
- одержувати доходи за угодами про трансфер технологій;
- забезпечувати обґрунтоване (достовірне) визначення цін на послуги (роботи) установи;
- здійснювати внесення прав на об'єкти інтелектуальної власності до статутного капіталу господарських товариств» [39, с.23].

Питання відображення нематеріальних активів (НМА) в бухгалтерському обліку перебуває у площині як нормативно-правового регулювання, так і в площині власне обліку та звітності. Дослідженнями, які були проведені в розрізі бухгалтерського обліку бюджетних установ, є праця науковців НДІ інтелектуальної власності Національної академії правових наук Борко Ю.Л., Бутнік-Сіверського О.Б., Орлюк О.П. «Об'єкти права інтелектуальної власності в державному секторі економіки (бюджетних установах)» [40], монографія «Облік та аналіз необоротних активів» та наукові публікації щодо обліку нематеріальних активів професора ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» В.М. Диби [41].

Щодо нематеріальних активів, які створюються науковими установами державного сектору в процесі своєї діяльності, масштабна робота щодо розроблення методики обліку НМА як об'єктів права інтелектуальної власності була проведена науковцями НАН України, зокрема результатом цієї роботи було створення рекомендацій щодо обліку НМА та запровадження їх розпорядженням Президії НАН України [42], і внаслідок цього – проведення в установах та організаціях НАН України вартісної оцінки, постановки на бухгалтерський облік та інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності, що належать державі або були створені за державні кошти, про що зазначає Н.І. Аралова [39, с.24].

До набрання чинності у 2015 році НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» проблема поставала вже щодо визначення НМА у різних нормативно-правових джерелах, які узагальнив у своїй монографії В.М. Діба [41].

Відмінності щодо визначення терміну «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах відображає табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Відмінності означення термінів «нематеріальний актив» у чинному законодавстві України [39, с.27]

Джерело	Визначення
Наказ Фонду державного майна та Державного комітету з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995 р.	об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності користування
П(С)БО 8, затверджений наказом № 242 від 18.10.1999 р. (зі змінами).	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мініфіну України № 1202 від 12.10.2010 р.	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1327 від 16 листопада 2009 р.	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) або утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі. В адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам

Також невизначеність обліку НМА змушувала використовувати різні нормативно-правові акти для введення НМА у господарський обіг, зокрема використовувалися норми, визначені «для винаходів та корисних моделей статтею 28 Закону України "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі", для промислових зразків – статтею 20 Закону України "Про охорону прав на промислові зразки", для об'єктів авторського права – статтями 15, 31-33 Закону України "Про авторське право і суміжні права", для торговельних марок – статтею 16 Закону України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг", для сортів рослин — ст. 39, 39¹ Закону України «Про охорону прав на сорти рослин», що, зокрема, включає використання інтелектуальної власності за договорами про розпорядження майновими правами, укладеними з третіми особами, використання при випуску партій дослідної продукції та надання послуг науковою установою, а також використання об'єктів нематеріальних активів при проведенні установою науково-дослідних робіт» [39, с.26].

Після введення в дію НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [43] виникла необхідність актуалізації та внесення змін до відомчого розпорядження НАН України, оскільки у національному стандарті не було розкрито зміст окремих важливих понять.

Зокрема, НП(С)БОДС 122 передбачено, що у бухгалтерському обліку відображаються активи, які використовуються або можуть бути використані, але як саме розуміти «використання» визначено не було.

Також, згідно з п. 3 частини II [43] при визнанні активом НМА, який виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проекту) умовою такого визнання є наявність інформації про достовірне визначення витрат, пов'язаних з такою розробкою, в той же час перелік таких витрат – відсутній.

Відповідно до п.9 частини II [43], первісна вартість НМА, створена суб'єктом державного сектору складається з витрат, які прямо можна віднести на створення (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НМА) та підготовку цього НМА до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб.

Разом з тим, Н.І. Аралова зазначає неможливість згідно з НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» «відносити фінансування НДДКР на витрати зі створення винаходу, корисної моделі, інших об'єктів права інтелектуальної власності, а також на звіт про НДДКР як об'єкт авторського права. Відповідно до пункту 12 частини II НП(С)БОДС 122, витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені. Крім того, об'єктивно є неможливим достовірне визначення обсягу коштів, які були витрачені на створення об'єктів права інтелектуальної власності з конкретної НДДКР, з урахуванням творчого характеру створення, зокрема винаходів, можливістю розробки окремих елементів винаходу в рамках інших НДДКР та раніше

проведених досліджень, неможливістю визначення, що саме стільки днів винахідник створював певний винахід» [39, с.25].

З огляду на колізію відображення НМА в бухгалтерському обліку підвідомчих установ НАН України, рекомендації з обліку НМА в установах та організаціях НАН України було доповнено в частині визначення витрат, пов'язаних з розробкою НМА, такими нормативними положеннями:

«До витрат на створення нематеріального активу зазвичай відносять:

- для об'єктів права інтелектуальної власності, набуття прав на які засвідчується охоронним документом, – витрати на отримання охоронного документа та на підтримання його чинності;

- витрати на оплату праці фахівця (ів) підрозділу з питань трансферу технологій, інноваційної діяльності та інтелектуальної власності (або фахівця-патентознавця, патентного повіреного, що залучається до виконання робіт), нарахування на заробітну плату такого фахівця, накладні витрати на його заробітну плату за кількість днів, що використовувалися для підготовки заявки на отримання охоронного документа;

- оплату вартості послуг сторонніх організацій зі здійснення патентного пошуку (за наявності);

- інші витрати, щодо яких є достовірні дані та що відносяться до собівартості виробництва нематеріального активу» [42].

Питання обліку нематеріальних активів, що створюються науковими установами державного сектору в процесі своєї діяльності, безпосередньо пов'язане з плануванням та розрахунком кошторисної вартості фундаментальних, прикладних наукових досліджень та науково-технічних (експериментальних) розробок, що буде розглянуто у п.2.3 магістерської кваліфікаційної роботи.

2.3. Удосконалення облікової політики в частині планування та розрахунку вартості наукових (науково-технічних) робіт у діяльності наукової установи

Стосовно важливої проблеми відображення в обліковій політиці наукової установи калькулювання вартості науково-дослідних і науково-конструкторських робіт (наукових (науково-технічних) робіт), дослідження були започатковані у ґрунтовній праці, що стала класичним підручником, за загальною редакцією Р.Т. Дзоґи «Бухгалтерський облік у бюджетних установах» [29], а наразі були і залишаються у центрі уваги вчених-економістів Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінської, З.-М.В.Задорожного.

На даний час на рівні законодавства питання планування та калькулювання кошторисної вартості наукових робіт є невизначеним. Тривалий час облік НДДКР у наукових установах державного сектору здійснювався відповідно до «Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 р. № 830.

Цей нормативно-правовий акт зазнавав змін у 2002, 2011 роках та скасування у 2002 і 2019 році, у зв'язку з невідповідністю Типового положення сучасним підходам та актуальним правовим нормам останнє скасування було остаточним і на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 р. № 419 Типове положення втратило чинність з 01 січня 2020 року.

Проблемним аспектам калькулювання вартості наукових, науково-технічних робіт, зокрема, уточнення термінології, методики обліку відповідно до світових, європейських та чинних національних положень законодавства була присвячена велика аналітична стаття Д.В.Чеберкуса, Л.Г. Ловінської, Л.П.Коритник «Калькулювання собівартості наукових досліджень і розробок: удосконалення методичного забезпечення»[44].

Міністерством освіти і науки України у 2019 році було ініційовано створення робочої групи для розроблення проєкту нормативно-правового акту стосовно планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР з метою до кінця 2019 року підготувати зазначений проєкт урядового рішення і внести його на розгляд Кабінету Міністрів.

Однак, ця проблема наразі є невирішеною, незважаючи на значний теоретичний доробок і високий науковий рівень праць та публікацій стосовно зазначеної проблематики, а також залучення наукових, науково-педагогічних працівників, держслужбовців, зокрема Міністерства освіти і науки та Міністерства фінансів України до складу робочої групи для розробки єдиних принципів та методичних засад щодо обліку витрат на організацію та проведення досліджень науковими установами.

Один з розробників цього проєкту, З.-М. В. Задорожний відзначав високий рівень представництва у складі робочої групи: «До складу робочої групи увійшли представники у складі 31 особи, які представляли державні органи виконавчої влади, провідні організації та ВНЗ України (МОН України, МСП України, МЕРТ України, МЕПР України, МАПП України, НАН України, НАМН України, ДННУ «Академія фінансового управління» МФУ, ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», Київський національний університет ім. Т. Шевченка, Центральний науково-дослідний інститут озброєння та військової техніки Збройних сил України, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, Інститут демографії та соціальних досліджень ім. М. В. Птухи НАН України, Інститут електрозварювання ім. Є. О. Патона НАН України, Тернопільський національний економічний університет, ДП «Державний автотранспортний науководослідний і проєктний інститут». [45, с. 128].

Поставленої мети у 2019 році досягнуто не було, впродовж 2020-2021 року у зв'язку з встановленням карантину та запровадженням обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території

України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, не було актуалізовано до рівня сучасних вимог «старе» Типове положення, облік собівартості наукових (науково-технічних) робіт здійснювався, виходячи з норм окремих НПА з бухгалтерського обліку та звітності.

На початку 2022 року на сайті МОН України було оприлюднено для громадського обговорення проєкт постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення щодо планування кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету». Вже у назві проєкту «Типового положення» відобразилися зміни до формулювання дослідницьких робіт – з «науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР)» на «наукові (науково-технічні) роботи (ННТР)», що відповідало визначенням, сформульованим у Законі України «Про наукову та науково-технічну діяльність».

Запропонований для обговорення проєкт був розроблений з метою застосування загальних принципів та вимог до планування кошторисної вартості ННТР у діяльності як бюджетних установ, так і для підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Проєкт не був затверджений урядовим актом, але основні підходи до планування та калькуляції витрат у ННТР наразі використовуються головними розпорядниками бюджетних коштів у галузі наукових досліджень – Міністерством освіти і науки України, Національним фондом досліджень України, Національною академією наук України.

З огляду на можливість імплементації методики, визначеної Проєктом «Типового положення щодо планування кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт, які виконуються за рахунок коштів державного

бюджету» (далі – Проєкт Типового положення) [46] у обліковій політиці наукових установ державного сектору за погодженням з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, а у наукових установ, що ведуть облік за НП(С)БО – самостійно визначати облікову політику, доцільно розглянути Проєкт докладніше в межах кваліфікаційної магістерської роботи.

У розділі «Склад та класифікація витрат на проведення наукових, науково-технічних робіт (ННТР)» зазначеного Проєкту Типового положення: «Витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за елементами витрат або за статтями витрат для бюджетних установ відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», для підприємств, організацій та інших осіб незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які складають фінансову звітність за МСФЗ) – відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». Під елементами витрат розуміють економічно однорідні групи витрат і використовують для визначення суми витрат виконавця ННТР в цілому, визначення загального обсягу витрат використаних виконавцем матеріальних, трудових, грошових ресурсів при плануванні, обліку витрат на проведення ННТР, групування витрат за статтями використовується для визначення кошторисної вартості окремого ННТР в цілому або його окремих етапів, згрупованих за способом перенесення вартості на науково-технічну продукцію та організацію аналітичного обліку витрат».

Класифікуються витрати на проведення ННТР таким чином:

- за способом віднесення витрат на вартість продукції – прямі і непрямі (загальновиробничі)
- за відношенням до обсягу виробництва – постійні і змінні.

У державному секторі визнання витрат за обмінними/необмінними операціями у бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [47], елементи витрат відображено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Елементи витрат

Витрати за обмінними операціями, де <u>обмінна операція</u> – господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги/роботи, інші активи або погашення зобов'язань, включають такі елементи витрат	Витрати за необмінними операціями, де <u>необмінна операція</u> – господарська операція, яка <u>не передбачає передачі активів в обмін на грошові кошти</u> , послуги/роботи в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов, включають такі елементи витрат
Оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення)	Трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо)
Відрахування на соціальні заходи (нарахування ЄСВ)	Інші витрати за необмінними операціями (пов'язані з передачею активів суб'єктів держсектора до суб'єктів господарювання, фізичним особам, іншим суб'єктам держсектора для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо)
Матеріальні витрати (використання сировини та матеріалів, інших предметів, медикаментів та перев'язувальних засобів, продуктів харчування, палива, електроенергії тощо)	
Амортизація	
Фінансові витрати (запозичення, відсотки за кредитами, премії, дисконти за цінними паперами, на обслуговування боргу)	
Інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати на реалізацію активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів)	

Джерело: [47]

Складовими облікової політики наукової бюджетної установи як суб'єкта державного сектору згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [33] є:

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу.

Відповідно розділу IV до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [47] собівартість продукції, робіт послуг складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

Детальний перелік витрат у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) показано на рис. 2.2.





Рисунок 2.2 – Схема переліку витрат у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Джерело: побудовано автором за [47]

Класифікацію витрат собівартості продукції та собівартості реалізації відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [48] відображено на рис. 2.3.

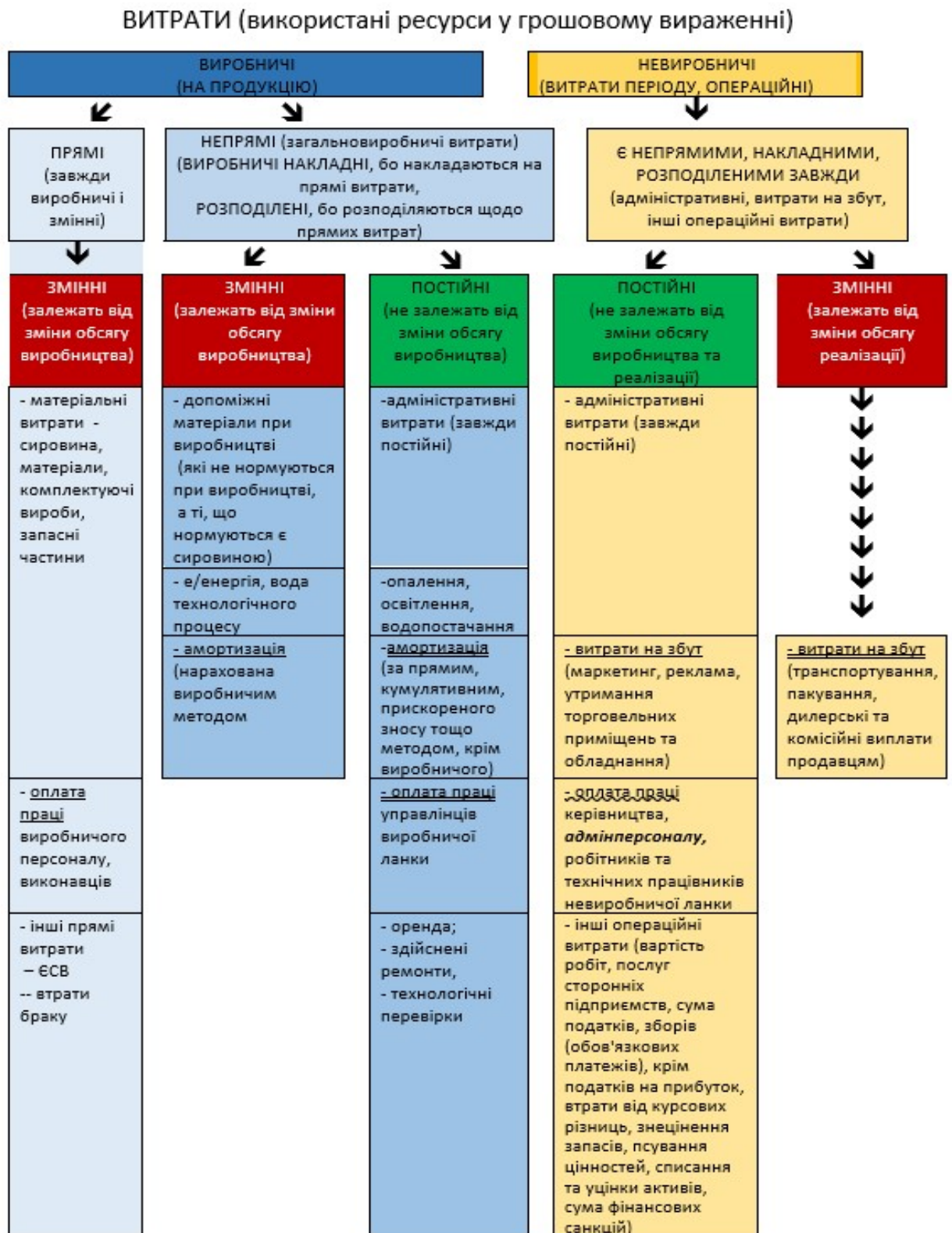


Рисунок 2.2 – Схема переліку витрат у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Джерело: побудовано автором за [48]

Аналіз компонентів Проєкту «Типового положення щодо планування кошторисної вартості ННТР, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету» [46], відображено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Компоненти Проєкту «Типового положення щодо планування кошторисної вартості ННТР, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету»

Типове положення щодо планування кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету	
Загальна частина містить визначення основних термінів та повноваження головних розпорядників бюджетних коштів щодо розробки та затвердження методичних рекомендацій відповідно до галузевих особливостей	
Склад та класифікація витрат на проведення ННТР містить бланкетні норми щодо економічного змісту за елементами витрат або статтями витрат залежно від виду наукових установ відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» та НП(С)БО 16 «Витрати»	
Загальні вимоги до формування кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт містять відсильні норми до додатків Типового положення	
Вимоги до планування витрат, що включаються до кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт бюджетними установами	
Вимоги до планування витрат, що включаються до кошторисної вартості ННТР підприємствами, установами та організаціями (крім бюджетних установ) - ПОУ;	
Додатки до Типового положення щодо планування кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету	
Додаток 1. Примірний склад статей витрат, що можуть бути застосовані при складанні калькуляції кошторисної вартості ННТР	
Додатки, що містять Калькуляцію кошторисної вартості	
Додаток 2 для бюджетних установ, додаток 3 - для підприємств, установ та організацій (крім бюджетних установ)	
Додатки, що містять економічне обґрунтування витрат за кожною статтею калькуляції кошторисної вартості наукових робіт	
- для бюджетних установ - №Додаток4-12	
- для підприємств, установ та організацій (крім бюджетних установ) – 13-26	
Додаток4	Оплата праці
Додаток5	Нарахування на оплату праці
Додаток6	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
Додаток7	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
Додаток8	Витрати на відрядження
Додаток9	Витрати на придбання спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт
Додаток10	Витрати на роботи, які виконують сторонні ПОУ
Додаток11	Інші витрати
Додаток12	Непрямі витрати
Додаток13	Сировина та матеріали
Додаток14	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
Додаток15	Роботи і послуги, що виконуються (надаються) сторонніми підприємствами та організаціями
Додаток16	Паливо й енергія на технологічні цілі

Продовження таблиці 2.5

Додаток17	Витрати на придбання спецустаткування, необхідного для виконання дослідження (розробки)
Додаток18	Основна заробітна плата працівників, які безпосередньо беруть участь у виконанні дослідження (розробки)
Додаток19	Додаткова заробітна плата та інші виплати працівникам, які безпосередньо беруть участь у виконанні дослідження (розробки)
Додаток20	Відрахування на соціальні заходи працівників, які безпосередньо беруть участь у виконанні дослідження (розробки)
Додаток21	Витрати на оплату службових відряджень працівників, які безпосередньо беруть участь у виконанні дослідження (розробки)
Додаток22	Інші прямі витрати, які безпосередньо відносяться до виконання дослідження (розробки)
Додаток 23	Загальновиробничі витрати
Додаток 24	Адміністративні витрати
Додаток 25	Витрати на збут
Додаток 26	Інші операційні витрати
Додаток 27	Номенклатура статей непрямих (загальновиробничих) витрат бюджетних установ

Джерело: [46]

Концептуальним підходом Проєкту «Типового положення щодо планування кошторисної вартості ННТР, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету» є необхідність надавати *економічне обґрунтування за кожною статтею витрат*, що плануються для організації та виконання наукової роботи. Складові та розрахунки до кожної статті витрат наведено у додатках 4-26 Проєкту Типового положення.

Для бюджетних установ встановлюються вимоги щодо непрямих витрат стосовно їх відповідності Номенклатурі статей непрямих (загальновиробничих) витрат, що передбачена як Додаток 27 до Проєкту Типового положення, максимальна гранична норма непрямих витрат визначається у відсотковому відношенні до витрат на оплату праці (база розподілу непрямих витрат), витрати, пов'язані з друком та публікаціями включаються до складу інших прямих витрат.

Для підприємств рекомендовано визначати витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації ННТР, за поділом на адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, вони можуть розраховуватися у відсотковому відношенні до обсягів

витрат на оплату праці працівників, які безпосередньо беруть участь у виконанні дослідження.

Тобто, у обліковій політиці наукової установи можливо використати основні положення проаналізованого Проєкту Типового положення і на його основі розробити складові облікової політики пов'язані зі здійсненням основної діяльності як для бюджетних установ, так і для підприємств, а саме :

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу.

Для бюджетних наукових установ наведені складові облікової політики наберуть чинності після погодження з розпорядником коштів вищого рівня, наукові установи недержавного сектору вправі самостійно затвердити розпорядчий документ із зазначеними складовими.

Застосування Національним фондом досліджень України методики розрахунку кошторису наукових проєктів на основі положень Проєкту «Типового положення щодо планування кошторисної вартості ННТР, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету» та особливості виконання науковою установою-об'єктом дослідження проєктів за описаною методикою, буде відображене у п.3.2 цього дослідження.

Висновки до розділу 2:

1) регулятивними нормами національного законодавства, підзаконними актами, а також імплементованими до законодавства України міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено основні принципи та методи формування облікової політики суб'єктів господарювання, разом з тим, аналіз доробку українських науковців та бухгалтерів-практиків показує, що у діяльності установ державного сектору, незважаючи на сувору регламентацію та обмеження «облікової свободи» є окремі колізії, зокрема й у діяльності наукових установ;

2) встановлено, що галузеві особливості у бухгалтерському обліку та звітності у сфері науки відображаються у розпорядчих актах головних розпорядників бюджетних коштів, що затверджують методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для підвідомчих наукових установ;

3) визначено специфічні для наукової галузі особливості відображення у обліковій політиці наукових установ окремих об'єктів обліку – нематеріальних активів, що утворюються у процесі діяльності наукових установ і становлять об'єкти права інтелектуальної власності;

4) з'ясовано вартісну межу для малоцінних необоротних матеріальних активів, яка для наукових установ, підвідомчих Національній академії наук України, розраховується та обґрунтовується з урахуванням рівня інфляції за показниками індексів споживчих цін 2016-2022 рр. та прогнозованого рівня інфляції 2023 р. і становить 16 000 грн. (без ПДВ);

5) визначено низку проблем, пов'язаних з плануванням та калькулюванням кошторисної вартості (собівартості готової продукції) на організацію та проведення наукових, науково-технічних робіт як основної діяльності наукових установ, показано можливість застосовувати до формування облікової політики компоненти розробленого робочою групою Міністерства освіти і науки Проекту «Типового положення щодо планування кошторисної вартості ННТР, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету» у частині переліку і складу статей калькулювання, переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат та бази їх розподілу.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ТА ПРОЦЕДУР, ПОВ'ЯЗАНИХ З ГРАНТОВОЮ ПІДТРИМКОЮ ДЛЯ НАУКОВИХ УСТАНОВ

3.1 Особливості планування та обліку витрат, пов'язаних з отриманням грантової підтримки для наукових установ

Важливим видом фінансування наукових досліджень є грантова підтримка. Повномасштабне вторгнення російської федерації на суверенну територію України, бойові дії та повномасштабні руйнування цивільних об'єктів, у тому числі дослідницької інфраструктури, призвели до того, що значна частина міжнародної донорської допомоги виділяється у формі грантів.

Грантові кошти використовуються для проведення наукових досліджень, закупівлі обладнання, матеріалів та програмного забезпечення, дозволяють науковцям займатися експериментальними розробками, які можуть мати високі ризики щодо передбачуваності отримання результатів, але й мають високий потенціал наукових проривів.

Багато грантів надаються як державними органами так і міжнародними організаціями, що сприяє розвитку міжнародних наукових зв'язків, залучає українських науковців до вирішення актуальних світових соціальних, економічних, екологічних та технологічних проблем.

Успішне отримання грантів та реалізація грантових проєктів підвищує репутацію наукової установи та її співробітників, дозволяє залучати дослідників з інших установ, підтримувати та розвивати дослідницьку інфраструктуру, сприяє залученню додаткового фінансування у майбутньому.

З огляду на те, що при виконанні наукових проєктів за договорами про грантову підтримку співвиконавцями проєкту можуть виступати наукові установи різних форм власності, а відтак з веденням обліку за стандартами НП(С)БО, НП(С)БОДС та МСФЗ, доцільно у межах виконання магістерської

кваліфікаційної роботи проаналізувати облік фінансування за рахунок грантової підтримки наукових установ за цими видами обліку.

Підходи до визначення грантового фінансування відрізняються у національному законодавстві та у положеннях МСБО.

Відповідно до податкового законодавства [11]:

- «бюджетний грант - цільова допомога у вигляді коштів або майна, що надаються на безоплатній і поворотній основі за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету, міжнародної технічної допомоги для реалізації проєкту або програми у сферах культури, інших гуманітарних сферах у порядку, встановленому законом. Перелік надавачів бюджетних грантів визначає Кабінет Міністрів України» [11, ст. 14.1.277¹].

Відповідно до Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»:

- «грант – фінансові чи інші ресурси, надані на безоплатній і безповоротній основі державою, юридичними, фізичними особами, у тому числі іноземними, та/або міжнародними організаціями для розвитку матеріально-технічної бази для провадження наукової та науково-технічної діяльності, проведення конкретних фундаментальних та/або прикладних наукових досліджень, науково-технічних (експериментальних) розробок, зокрема на оплату праці наукових (науково-педагогічних) працівників у рамках їх виконання, за напрямками і на умовах, визначених надавачами гранту» [17, п. 5 ст.1].

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»:

- «державний грант – допомога держави у формі передачі ресурсів підприємству в обмін на дотримання у минулому або майбутньому певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства» [49, §3].

Для наукових установ, що ведуть бухгалтерський облік за НП(С)БО, поняття державного гранту збігається з поняттям цільового фінансування. Принципи обліку цільового фінансування визначені в Інструкції про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [50] та у НП(С)БО 15 «Дохід» [51].

Нормативне регулювання цільового фінансування грантової підтримки згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» скомпоновано у табл. 3.1.

Таблиця. 3.1. Доходи за цільовим фінансуванням [51]

Цільове фінансування	Особливості визнання доходу	Норма НП(С)БО 15 «Дохід»
грант	не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що буде отриманий та підприємство виконає умови щодо такого фінансування	П. 16
грант отриманий (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств)	визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.	П.17
капітальних інвестицій	визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів	П.18
для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів	визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу	П.19

Отже, у бухгалтерському обліку цільове фінансування (грант) буде визнаватися за одночасного виконання таких умов як 1) отримання гранту та 2) виконання умов гранту. Якщо виконана лише перша з цих умов, то надходження не відображають як державний грант, а відображають як отримання позикових коштів чи іншу кредиторську заборгованість, оскільки надходження цільових коштів не гарантують, що умови гранту, встановлені грантонадавачем, будуть виконані.

Грант може бути отримано:

- на придбання (створення) необоротного активу;
- на відшкодування витрат.

Грант, отриманий для здійснення капітальних інвестицій, визнають доходом впродовж періоду корисного використання відповідних об'єктів фінансування (основних засобів (ОЗ), нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів [51, п.18].

Згідно з МСБО 20, відображення у фінансовій звітності відбувається шляхом:

- відображення відстроченого доходу (доходів майбутніх періодів), який потім визнають поточним доходом на систематичній основі впродовж строку корисного використання необоротного активу;
- зменшення балансової вартості придбаного активу, тобто при обчисленні балансової вартості активу суму гранту вираховують. [49, §24].

Грант, отриманий для відшкодування витрат:

- якщо наданий як компенсація витрат (збитків), що вже понесені суб'єктом господарювання, - визнається у складі доходу одночасно з визнанням дебіторської заборгованості [51, п.19];
- якщо отриманий на фінансування поточних і майбутніх витрат некапітального характеру – визнається доходом впродовж тих періодів, в яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов гранту [51, п. 17], [49, §12].

При виконанні умов для визнання, виходячи з принципу нарахування, гранти визнають доходом співмірно з визнанням витрат, для компенсації яких вони призначалися.

За МСБО 20) державні гранти у складі прибутку або збитку визнаються на систематичній основі впродовж періодів, в яких суб'єкт господарювання визнає як витрати, ті витрати, що компенсуються грантовим фінансуванням [49, §§ 12,16].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [50] державні гранти обліковують на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів».

За кредитом субрахунка 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» відображають отримані кошти грантового фінансування:

- за дебетом субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті», субрахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» - для фінансування певних заходів (наприклад, закупівля матеріалів), Дт311,313 – Кт482;

- за дебетом субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», субрахунка 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» - для компенсації витрат, Дт 377,378 – Кт 482.

За дебетом субрахунка 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» відображають:

- використання грантових надходжень за певними напрямками і визнання їх доходом - за кредитом субрахунка 69 «Доходи майбутніх періодів», субрахунка 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», субрахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів», Дт 482 – Кт69,718,745;

- повернення невикористаних сум грантових коштів – за кредитом субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті», субрахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», Дт 482 – Кт 311,313.

Дохід від грантового фінансування капітальних інвестицій (цільове фінансування активів) – відображають за кредитом субрахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів», дохід від грантів на відшкодування витрат – за кредитом субрахунка 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Особливості відображення грантових коштів у обліку податку на додану вартість визначаються виходячи з вимог розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України [11].

Відповідно до ст. 185 «Визначення об'єкта оподаткування» [11] – «об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів і послуг на митній території України, ввезення товарів на митну

територію та вивезення товарів з митної території України, постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським та річковим, авіаційним транспортом».

Грантове фінансування не підпадає під жодну з вищезазначених операцій, оскільки постачання товарів чи послуг не відбувається, а тому грант не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відповідно до роз'яснень, викладених у листі Державної податкової служби України [52] – «товари, послуги, придбані за рахунок бюджетних коштів, що надійшли у вигляді субсидій, поточних і капітальних трансфертів, вважаються придбаними безпосередньо платником ПДВ. Суми ПДВ, що сплачені при їхньому придбанні, відносять до складу податкового кредиту».

При цьому:

- податковий кредит звітного періоду визначається за договірною вартістю товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих і сплачених платником ПДВ за ставкою згідно з п.193.1 [11];

- податковий кредит має бути підтверджений зареєстрованими податковими накладними;

- товари/послуги, придбані за рахунок грантового фінансування, повинні використовуватися платником ПДВ в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності.

Для наукових установ державного сектору грантова підтримка розглядається як одне з джерел фінансування, що формує кошти спеціального фонду державного бюджету.

Зокрема, відповідно до ст. 8 Закону України «Про наукову та науково-технічну діяльність»:

«Державні наукові установи, які повністю або частково фінансуються за рахунок державного бюджету, в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, можуть зараховувати власні надходження, отримані від плати за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійну допомогу, *гранти (включаючи кошти, що надходять від*

вітчизняних та іноземних замовників для реалізації наукових, науково-технічних та інноваційних проєктів) за рішенням вченої ради на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті у територіальних органах Держказначейства, або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки, відкриті в установах банків державного сектору.

Зазначені доходи, а також відсотки, отримані від розміщення коштів державної наукової установи на вкладних(депозитних) рахунках в установах банків державного сектору, включаються до фінансового плану (кошторису) наукової установи і можуть використовуватися на оплату витрат, пов'язаних зі здійсненням та популяризацією наукової діяльності, оплату праці, придбання майна і його обслуговування, капітальне будівництво та ремонт приміщень тощо у межах статутної діяльності наукової установи» [17, ст.8].

Фінансування діяльності наукових установ НАН України з врахуванням грантової підтримки відображено на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Схема компонентів фінансування наукової установи

Джерело: узагальнено автором на підставі законодавства з урахуванням діяльності об'єкта дослідження

У системі Національної академії наук України як головного розпорядника бюджетних коштів, а відтак у науковій установи об'єкта дослідження – Інституту гідробіології НАН України як розпорядника бюджетних коштів, фінансування основної діяльності передбачає базове фінансування за загальним фондом бюджету, інші компоненти фінансування – залежать від участі та перемоги у наукових конкурсах, що проводять головні розпорядники бюджетних коштів у сфері науки - НАН України, МОН України, Національний фонд досліджень України, міжнародні наукові установи та організації (ПРООН, ОБСЄ, Всесвітній фонд дикої природи), власних надходжень від виконання господарських договорів за проведення наукових досліджень (розробок).

На конкурсних умовах Інститутом гідробіології НАН України виконуються наукові дослідження за рахунок програмно-цільового (конкурсного) фінансування НАН України за окремою бюджетною програмою КПКВК 6541230 «Підтримка розвитку пріоритетних напрямів наукових досліджень», тобто за рахунок державної підтримки. Таке фінансування відбувається за результатами перемоги у конкурсі, що є подібним до грантового, але плануються і обліковуються кошти, призначені на такі дослідження, за окремим кошторисом загального фонду бюджету.

Також на конкурсних умовах Інститут здійснює виконання проєктів за договорами грантової підтримки від Національного фонду досліджень України, які планує та обліковує за спеціальним фондом бюджету.

Гранти можуть виділятися у грошовій та натуральній формі, за договорами грантової підтримки, цільового фінансування на виконання досліджень чи наукових проєктів.

У статті «Бухгалтерський облік грантових операцій в установах державного сектору» Цятковської О.В. наведено такі типи грантів: «на проєкт, корпоративний грант, капітальний грант, грант з частковим фінансуванням, початковий, посередницький, стимулюючий та цільовий грант або грант у натуральній формі» [52, с. 282].

Відповідно до Бюджетного кодексу України гранти належать до першої підгрупи другої групи власних надходжень і використовуються на організацію основної діяльності [12, ч.4 ст. 13].

Грантові кошти не мають характеру постійних надходжень і можуть плануватися лише у тому разі, якщо такі кошти плануються на рівні Кабінету Міністрів України, або кошти будуть надходити відповідно до договору, що продовжується на наступний фінансовий рік.

Кошти грантів зараховують на спеціальний бюджетний рахунок, відкритий у органах Держказначейства за кодом класифікації доходів бюджету 25020100 «Благодійні внески, гранти, дарунки».

Після надходження грантових коштів на реєстраційні рахунки вносяться зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки Казначейства про підтвердження цих надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки.

Надходження та рух грантових коштів відображається на субрахунку 2313 «Реєстраційні рахунки» із застосуванням окремого аналітичного рахунку у межах субрахунку 2313.

Відповідно до НП(С)БО 124 «Доходи» [53] гранти належать до складу доходів за необмінними операціями, тому на їх суму показується збільшення доходів, а інформація щодо них узагальнюється на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями», за кредитом відображається збільшення доходів у зв'язку з надходженнями грантових коштів, а за дебетом – списання доходів у кінці звітного періоду (кварталу, року) на фінансовий результат.

Для відображення у бюджетній звітності коштів, отриманих у вигляді благодійних внесків, грантів та дарунків, складається та надається ***Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень*** (форма №4-2д) за кодом рядка 020 (графа 8) згідно з вимогами, встановленими Порядком складання бюджетної звітності [54, п.2 р. III].

Відповідно до Порядку заповнення форм фінансової звітності у державному секторі [55] – у фінансовій звітності отримані гранти відображаються у ***Звіті про фінансовий результат*** (форма № 2-дс) у складі доходів за статтею «Доходи від необмінних операцій» (код рядка 2130), у ***Звіті про рух грошових коштів*** (форма № 3-дс) за статтею «Інші доходи від необмінних операцій» (код рядка 3045).

Виконання наукових досліджень лише за рахунок грантів є складним процесом і часто неможливим, з огляду на такі обставини, як:

- нестабільність фінансування, пов'язана як з формуванням бюджетів грантонадавачів, так і з можливим невиконанням грантоотримувачем умов гранту;
- подання заявки на грантове фінансування не гарантує його отримання, оскільки через велику конкуренцію серед заявників, конкурс може виграти інша наукова установа;
- гранти мають конкретні цілевказання та чітко визначені розрахунки щодо статей витрат на реалізацію проєктів, які для окремих наукових установ можуть бути неприйнятними;
- обмежений термін реалізації гранту, що може бути недостатнім для виконання наукового дослідження у повному обсязі;
- обсяг грантових коштів є конкретно визначеним і остаточним, а тому зміну умов дослідження і непередбачувані витрати (зміни цін, технологій, зміни законодавства тощо) на додаткові ресурси не завжди можна відкоригувати у грантовому фінансуванні;
- високі вимоги до проміжної та фінальної звітності у вигляді описових (наративних) звітів у формах, що не використовуються науковими установами у звичайній діяльності, зокрема надання фотографій, відео-звітів;
- застосування окремої фінансової звітності згідно з вимогами грантонадавача, що зумовлює додаткове залучення управлінського, технічного, бухгалтерського персоналу, оплата праці якого не передбачена грантом.

Наведені обставини, а також чинники обмеженого терміну дії грантових договорів можуть створити ситуацію, коли між грантовим фінансуванням складових одного проєкту чи між різними грантами є значна пауза у часі, яка створює «фінансові перерви» для наукової установи. Звичайно, є можливим створення наукової установи у формі юридичної особи виключно «під грант» і припинення такої юридичної особи після закінчення дії грантового договору, а також робота над грантовими проєктами у межах об'єднань кількох наукових установ за договорами про спільну діяльність, де безпосередні виконавці працюватимуть за строковими трудовими договорами (контрактами) або на умовах виконання цивільно-правового договору. Але виконання тривалих у часі наукових досліджень – фундаментальних і прикладних досліджень за рахунок тільки гранту є неможливим.

Навіть, якщо не брати до уваги час, витрачений на юридичне забезпечення відкриття та реєстрації (а потім і припинення) наукової установи як юридичної особи, то неможливо знехтувати значними втратами часу на пошуки дослідників, бухгалтерський та технічний персонал, місце розташування дослідницької інфраструктури.

Оскільки виплати заробітної плати, податків, нарахувань, орендну плату, комунальні платежі та інші витрати періоду неможливо поставити «на паузу» для наукової установи, яка бажає продовжувати свою основну діяльність, то грантову підтримку можна вважати додатковим фінансуванням.

Аналіз методики планування грантових коштів та вдосконалення методики їх управлінського обліку, що використовується Інститутом гідробіології-об'єктом дослідження, буде наведено у п. 3.2. магістерської кваліфікаційної роботи.

3.2. Удосконалення та розвиток методичних засад управлінського бухгалтерського обліку операцій та процедур, пов'язаних з грантовою підтримкою

Об'єкт дослідження кваліфікаційної магістерської роботи – Інститут гідробіології НАН України впродовж кількох років бере участь у конкурсах колективних наукових проєктів з виконання наукових досліджень і розробок за рахунок фінансування Національним фондом досліджень України у формі грантової підтримки.

Грантовий проєкт «Комплексна оцінка радіаційної небезпеки об'єктів ядерної спадщини для водних екосистем» за конкурсом «Підтримка досліджень повідних і молодих учених» уже завершений [56], другий проєкт «Розробка технологій та заходів з ревіталізації річкових систем, що постраждали внаслідок російської агресії» за конкурсом «Наука для відбудови України у воєнний та повоєнний періоди»[57] перебуває на стадії реалізації останнього етапу виконання, подані заявки ще на 2 конкурси.

Тому в кваліфікаційній магістерській роботі є доцільним проаналізувати той проєкт, що наразі виконується, з огляду на попередній досвід виконання Інститутом договорів за грантовою підтримкою та визначити загальні методичні рекомендації щодо вдосконалення обліку, зокрема управлінського бухгалтерського обліку операцій та процедур, пов'язаних з грантовою підтримкою.

Серед причин, які можуть бути недооцінені грантоотримувачем як під час подання заявки на отримання гранту, так і в процесі виконання договору про надання грантової підтримки це значні цінові коливання, що викликані великими розривами у часі, а також помилки у тайм-менеджменті: зволікання з процесом закупівель, затягування часу з оформленням первинних документів, невчасна підготовка проміжної та фінальної звітності за договором.

Кожен з грантових проєктів передбачає окремий напередвизначений розмір фінансування і певну структуру витрат на організацію та проведення дослідження. Національний фонд досліджень України застосовує для фінансування конкурсних проєктів структуру витрат, які передбачені Проєктом «Типового положення щодо планування кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету», що розроблений Міністерством освіти і науки України [46].

Аналіз структури витрат, що використовується для виконання Інститутом гідробіології НАН України проєкту «Розробка технологій та заходів з ревіталізації річкових систем, що постраждали внаслідок російської агресії» Відповідно до Методичних рекомендацій НФДУ стосовно саме цього проєкту [58, с.4] показано у табл. 3.2 та 3.3. Поділ витрат здійснюється на прямі, непрямі та інші витрати. Базою розподілу витрат (непрямих, інших) є загальна сума за статтею «Оплата праці» основних виконавців-авторів проєкту.

Таблиця. 3.2 – Прямі витрати за проєктом [58, с.4]

Статті витрат	Методичні рекомендації до статті витрат	Рядок статті витрат	Клаузули (застереження) до розрахунку витрат
1	2	3	4
Оплата праці авторів проєкту (за трудовим договором або ЦПД)	Оплата праці наукового керівника, виконавців проєкту та допоміжного персоналу визначається відповідно до діючої системи оплати праці в установі Грантоотримувача з урахуванням обсягів та складності виконуваних завдань, чинного законодавства України та має бути економічно обґрунтованою. У межах усіх проєктів НФДУ, в яких науковий керівник, кожен виконавець та допоміжний персонал беруть участь у відповідному році, їхні максимальні розміри щомісячної оплати праці не можуть перевищувати 10 МЗП в Україні, установлених на початок року, в якому здійснюється відповідна виплата.	Науковий керівник проєкту	До 10 розмірів МЗП, встановлених на початок року
		Виконавці проєкту з науковим ступенем	До 8 розмірів МЗП, встановлених на початок року
		Виконавці проєкту без наукового ступеня	До 4 розмірів МЗП, встановлених на початок року
		Допоміжний персонал (асистенти)	До 2 розмірів МЗП, встановлених на початок року

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
Нарахування на оплату праці	здійснюється відповідно до чинного законодавства України	Нарахування на оплату праці	22 % - на загальних підставах; 8,41 % - для осіб з інвалідністю
Матеріали, необхідні для виконання робіт, крім обладнання та устаткування	витрати на придбання матеріалів, предметів, дрібних пристроїв, інструментів тощо, які застосовуються для виконання НДР та не беруться на облік як основні засоби, зокрема, витрати на основні та допоміжні матеріали, інструменти, пристрої та інші засоби і предмети праці, які необхідні для проведення НДР, а також комплектуючі вироби, враховуються норми витрат матеріалів відповідно до паспортних даних обладнання, устаткування, лабораторних приладів тощо	Матеріали, предмети, дрібні пристрої, Інвентар, спецодяг	Не допускається планування витрат на придбання, модернізацію, дообладнання персональних комп'ютерів, ноутбуків, принтерів, сканерів, іншої оргтехніки, а також інструментів, пристроїв, матеріалів, які не задіяні безпосередньо у виконанні наукових завдань Проєкту (канцтовари, картриджі, накопичувачі тощо) обмеження за вартісним критерієм МНМА
Обладнання та устаткування	витрати на придбання необхідного обладнання і предметів довгострокового користування для використання їх в межах реалізації проєкту, а саме: апаратів, установок, верстатів, пристроїв, інструментів, приладів, механізмів, іншого обладнання та устаткування, необхідного для проведення НДР із зазначенням відповідних технічних характеристик. Грантоотримувачі під час обґрунтування необхідності придбання обладнання та устаткування, а також напрямів його використання після завершення реалізації проєкту, наводять: -детальне обґрунтування доцільності придбання такого обладнання (устаткування) виходячи з потреб наукового експерименту, технічного оснащення лабораторії тощо;	Обладнання, устаткування	Не допускається планування витрат на придбання, модернізацію, дообладнання персональних комп'ютерів, ноутбуків, принтерів, сканерів, іншої оргтехніки, меблів, а також обладнання та устаткування, яке не задіяне безпосередньо у виконанні наукових завдань Проєкту. Забороняється планувати придбання обладнання та устаткування, виробником або постачальником якого є підприємство/організація, внесена до санкційних списків відповідно до рішення Ради національної безпеки і оборони України.

Закінчення таблиці 3.2

1	2	3	4
	-гарантування відсутності такого обладнання (устаткування) на балансі Грантоотримувача та неможливості використання необхідного обладнання в умовах роботи центрів колективного користування науковим обладнанням; -детальний опис технічних можливостей щодо установки, підключення і введення в експлуатацію такого обладнання та устаткування на науковій базі Грантоотримувача		
Витрати на відрядження	витрати на відрядження наукового керівника, виконавців проекту та допоміжного персоналу. Витрати на відрядження на наукові конференції (семінари, симпозиуми, конгреси тощо) – виключно для наукового керівника і виконавців проекту	добові, проживання, проїзд	Планування витрат за статтею витрат «Витрати на відрядження» реалізуються відповідно до постанови КМУ 02.02.2011 р. № 98 (зі змінами) та інших НПА. Витрати на відрядження плануються виключно у випадку неможливості виконання завдань проекту в дистанційному режимі.

Таблиця 3.3 – Непрямі та інші витрати за проектом [58, с.4]

Вид витрат	Статті витрат	Методичні рекомендації до статті витрат	Рядок статті витрат	Клаузули (застереження) до розрахунку витрат
Непрямі (не більше 15% від прямих витрат, база розподілу – оплата праці)	оплата комунальних витрат, пов'язаних з виконанням НДР;	виключно у випадку їх виникнення у зв'язку із виконанням завдань проекту з врахуванням діючих цін та тарифів для Грантоотримувача	теплопостачання, електроенергії, водопостачання, водовідведення, природний газ, інші енергоносії та інші комунальні послуги	За відповідними вимірниками (Гкал, м ² , м ³ кВт тощо)
	оплата праці та нарахування на оплату праці персоналу, який буде задіяно в	здійснюється виключно для працівників Грантоотримувача конкурсу зокрема, працівників фінансових і	Оплата праці, нарахування	не можуть перевищувати 5% від статті витрат «Прямі витрати» (база розподілу – оплата праці авторів проекту)

	обслуговуванні Договору	юридичних служб тощо, які будуть задіяні в обслуговуванні проєкту		
Інші витрати	витрати, які не знайшли відображення у вищезазначених статтях витрат, але є необхідними для проведення НДР, зокрема витрати на оплату послуг.		Наукові публікації, отримання патентів, виготовлення промислового зразка, сконструйованого в результаті виконання проєкту, переклад, оренду наукового обладнання або устаткування, доступ до електронних баз даних, бібліотек тощо	Планування витрат на наукові публікації виконавців проєкту у вітчизняних та/або іноземних (міжнародних) рецензованих фахових виданнях здійснюється на основі кількості публікацій, рівня фахового видання та орієнтовної вартості однієї публікації.

На етапі подання заявки конкурсанти формують не лише мету, основні завдання та описують яким шляхом буде досягнуто реалізацію мети проєкту, але й вносять дані до заявки в автоматизованій табличній базі даних щодо запланованих витрат, а система робить розрахунки відповідно до прописаного алгоритму. Вже на етапі подання заявки фіксуються основні дані щодо витрат на оплату праці, матеріалів та обладнання, відрядження, непрямих та інших витрат, зазначаються розміри оплати та ціни в абсолютних числах (в гривневому еквіваленті), прописується освоєння коштів гранту у часовому ресурсі використання.

Подана заявка після перемоги конкурсанта практично не коригується, лише у бік зменшення, якщо грантонадавачу зменшать фінансування на рівні бюджету на проведення конкурсу.

Здобуття перемоги у конкурсі передбачає для наукової установи послідовне внесення змін до кошторису спеціального фонду, оскільки конкурс відбувається наприкінці одного фінансового року, а договір про надання

грантової підтримки набирає чинності вже у наступному фінансовому році, після складання та затвердження кошторису спеціального фонду бюджету. Зміни до кошторису можуть прийматися лише після фінансових надходжень від грантонадавача на спеціальні реєстраційні рахунки грантоотримувача на підставі довідки про надходження коштів, наданої відповідним органом Держказначейства, а фінансові кошти надходять не єдиною сумою, а окремими сумами відповідно до графіка надходжень.

Відповідно до умов договору про надання грантової підтримки від Національного фонду досліджень України (далі – грантонадавач).

Грантонадавач має право:

- отримувати від грантоотримувача протягом усього строку виконання проєкту будь-яку інформацію в паперовій та/або електронній формі – документи та матеріали, належним чином завірені копії документів, а також пояснення щодо усіх дій грантоотримувача, пов'язаних з виконанням цього договору на будь-якому його етапі, в тому числі вимагати здійснювати інші заходи для досягнення мети або завдань контролю;

- припиняти або продовжувати надання грантової підтримки;

- здійснювати контроль за виконанням грантоотримувачем умов договору протягом усього строку його дії, в тому числі за дотриманням календарного плану. Здійснення контролю передбачає перевірку: звітності, документів та іншої письмової інформації, відомостей в електронній формі, що надаються грантоотримувачем; відповідності даних первинних та бухгалтерських документів про придбання обладнання та устаткування грантоотримувачем даним кошторису витрат;

Грантоотримувач зобов'язаний:

- забезпечити виконання проєкту в повному обсязі та здійснювати для цього усі належні від грантоотримувача заходи/дії, спрямовані на реалізацію проєкту у встановлені терміни та в повному обсязі, зокрема здійснити своєчасну (не пізніше часу початку виконання відповідного наукового завдання за проєктом) закупівлю матеріалів, обладнання, устаткування;

забезпечити використання обладнання та устаткування для виконання завдань за проєктом; постійно вживати заходи своєчасного контролю за повнотою виконання завдань та дотримання виконавцями встановлених строків виконання;

- повернути суму коштів, яка була використана не за цільовим призначенням, у разі встановлення факту нецільового використання грантових коштів.

У період дії воєнного стану, введеного внаслідок повномасштабного вторгнення російської федерації на територію України, виконання платежів територіальними органами Держказначейства затримувалося через черговість платежів з урахуванням ресурсної забезпеченості єдиного казначейського рахунку відповідно до Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану [59].

Проблема, яка потребувала вирішення – несвоєчасність проведення закупівель, що спричиняло зміни в календарному плані робіт, а відтак загрожувало зривом виконання договору про грантову підтримку, припиненням фінансування та репутаційними втратами для Інституту як гаранта виконання грантового договору, так і для виконавців проєкту.

Основне завдання, що потребувало вирішення в аспекті управлінського бухгалтерського обліку для виконання досліджень за договором про надання грантової підтримки, було пов'язане з організацією документообігу та взаємодією відділу бухгалтерського обліку та звітності з виконавцями проєкту (ініціаторами закупівель) та працівниками відділу матеріально-технічного постачання (виконавцями закупівель).

Для виконання завдання був використаний метод моделювання документообігу процесу закупівель, за допомогою якого розроблено Порядок документообігу (рис. 3.2), визначено центри відповідальності за створення та проходження документів щодо закупівель та сформовано таблицю, що відображає механізм внутрішнього контролю за процесом закупівель (табл. 3.4) з метою прийняття рішень керівництвом.

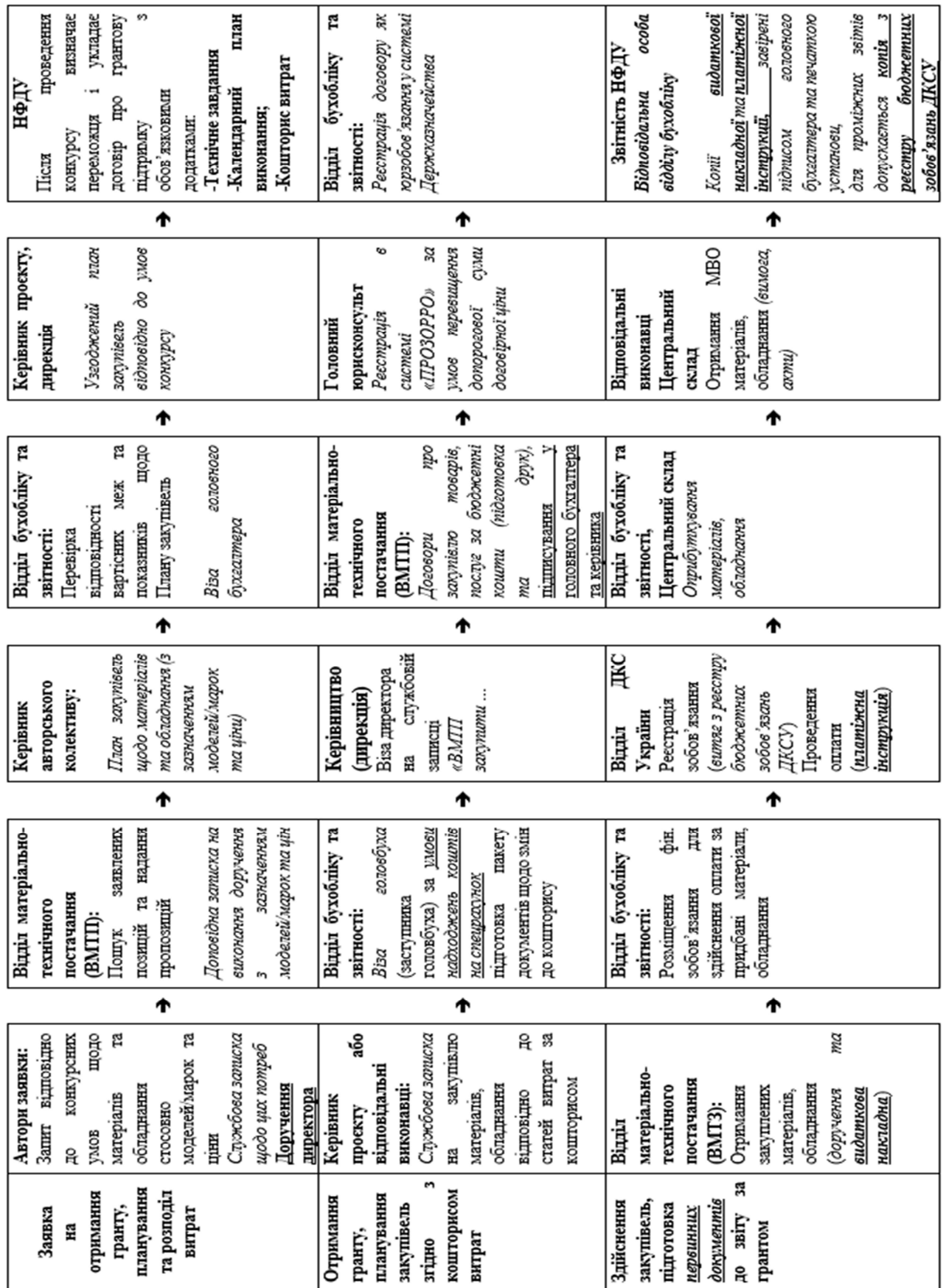


Рисунок 3.2 – Блок схема «Порядок документообігу при плануванні та здійсненні закупівель за кошти грантової підтримки»

Джерело: укладено автором

Таблиця 3.4 – Стан закупівель (матеріали) за грантові кошти

СТАН ЗАКУПІВЛІ

МАТЕРІАЛІВ

для звіту Грантоодавачу

(Національний фонд досліджень

України)

Станом на 15.04.2024

КІЛ-ТЬ	ЦІНА за одиницю	вартість за кошторисом	ДОВІДКА про зміни до кошторису	СЛУЖБОВА ЗАПИСКА дата	ДОГОВІР дата, №	ВИДАТКОВА НАКЛАДНА * дата, №	реєстрація договору в ДКСУ * дата, №	ПЛАТІЖНА ІНСТРУКЦІЯ дата, №	ВИТРАТИ ФАКТ	
Матеріали, необхідні для виконання робіт, крім обладнання та устаткування										
Бензин - А 92	л	350,00	54,00	18 900,00	15.03.2024	175 л КВІТЕНЬ			8 834,60	
Зовнішній жорсткий диск Transcend StoreJet 25H3P 4TB 5400rpm 8MB TS4TSJ25H3P 2.5 USB 3.0	шт.	1,00	5 200,00	5 200,00	15.03.2024	05.03.2024 ППБ відп виконавця	04.04.2024 №11	04.04.2024 №135893	08.04.2024 №4 13:23:01	4 649,00
Сумка для станції EcoFlow DELTA Max Extra Battery Bag	шт.	1,00	4 500,00	4 500,00	15.03.2024	20.03.2024 ППБ відп виконавця	04.04.2024 №13	04.04.2024 №НФ-002514	08.04.2024 №4 13:23:01	4 500,00
Планшет для пульта керування для водного дрона – Samsung Galaxy Tab A9	шт.	1,00	9 200,00	9 200,00	15.03.2024	05.03.2024 ППБ відп виконавця	04.04.2024 №11	04.04.2024 №135893	08.04.2024 №4 13:23:01	9 699,00
Рюкзак CHASING Gladius для дрона	шт.	1,00	4 500,00	4 500,00	15.03.2024	20.03.2024 ППБ відп виконавця	04.04.2024 №13	04.04.2024 №НФ-002514	08.04.2024 №4 13:23:01	4 500,00
Джерело безперервного живлення для комп'ютерної техніки BNT-1200 AP USB Powercom (BNT-1200AP USB)	шт.	2,00	10 400,00	20 800,00	15.03.2024	05.03.2024 ППБ відп виконавця	04.04.2024 №11	04.04.2024 №135893	08.04.2024 №4 13:23:01	15 999,96
Цифрові карти (у форматі *.shp)	шт.	1,00	8 900,00	8 900,00						
Папір офісний Mondi A4 80 г/м IQ Premium 500 листів білий	шт.	6,00	250,00	1 500,00						

±

Задіяння методу моделювання з використанням тайм-менеджменту, обов'язкове відображення усіх процедур створення та проходження первинних документів сприяло об'єктивному інформуванню керівництва Інституту, надаючи можливість у розумні строки звертатися:

- до грантонадавача за умов, передбачених договором про грантову підтримку, за погодженням заміни позиції статті витрат кошторису;
- до територіального органу Держказначейства вищого рангу з клопотаннями щодо оплати витрат за договором грантовими коштами.

Застосування методики визначення центрів відповідальності та ділянок контролю за станом закупівель, відображення за допомогою таблично-хронологічного методу даних з первинних бухгалтерських документів є ефективним для відстеження стану виконання проєктів наукових досліджень, де обсяг фінансування є відомим та сталим, надходження є прогнозованими, а витрати – напередвизначені. Дана методика може бути використана як механізм внутрішнього контролю та аудиту, що забезпечує дотримання облікової політики для відображення витрат під час виконання наукових, науково-технічних робіт за грантовим, а також цільовим фінансуванням, починаючи з етапу подання заявки на грантове фінансування та включаючи, власне, етапи виконання наукових робіт (проєктів), а також підготовку звітності грантонадавачу.

Інституту гідробіології були надані рекомендації та пропозиції щодо запровадження методики як додатку до облікової політики «Планування витрат, порядок документообігу та методика внутрішнього контролю за здійсненням фактичних витрат під час виконання науково-дослідних робіт за договорами грантової підтримки». Рекомендовано також запровадити цю методику для управлінського бухгалтерського обліку процедур за програмно-цільовим фінансуванням.

Висновки до розділу 3:

1) Важливим видом фінансування наукових досліджень є грантова підтримка. Грантові кошти використовуються для проведення наукових досліджень, закупівлі обладнання, матеріалів та програмного забезпечення.

Гранти є видом цільового фінансування, але методика їх обліку відрізняється в наукових установах державного сектору та в наукових установах-підприємствах. Окреслено визначення «грант» відповідно до національного законодавства та МСБО;

2) Для наукових установ, що ведуть бухгалтерський облік за НП(С)БО – грант визнається доходом за виконання обох з двох умов – отримання грантових коштів та виконання умов надання гранту; описано основні бухгалтерські операції з грантовими коштами для наукових установ недержавного сектору; для наукових установ державного сектору – грант визнається доходом зразу після надходження коштів на спеціальний реєстраційний рахунок установи, відкритий у територіальному відділі Казначейства;

3) зазначено відмінності між цільовим та грантовим фінансуванням для бюджетних наукових установ, відображено облік грантових коштів у фінансовій і бюджетній звітності наукових установ державного сектору;

4) визначено основні особливості грантових коштів з огляду на те, що гранти – це непостійне та нетривале фінансування, а тому встановлено, що фінансування за грантом потрібно розглядати як додаткове;

5) розглянуто досвід об'єкта дослідження – Інституту гідробіології НАН України – щодо проведення наукових досліджень на виконання договорів з Національним фондом досліджень України про надання грантової підтримки, проаналізовано стан виконання грантового договору та визначено основні проблеми, що пов'язані не з відображенням в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з грантовою підтримкою, а з управлінським бухгалтерським обліком, в т.ч., обліком фактичних витрат за грантовим договором;

6) розроблено методику управлінського бухгалтерського обліку процедур, пов'язаних з договорами про надання грантової підтримки, що включає Порядок документообігу при плануванні та здійсненні закупівель та методику внутрішнього контролю за здійсненням фактичних витрат під час виконання науково-дослідних робіт за договорами грантової підтримки.

7) рекомендовано запровадити використання розробленої методики для управлінського бухгалтерського обліку процедур за програмно-цільовим фінансуванням..

ВИСНОВКИ

Процес розроблення облікової політики з метою прозорого та точного відображення у фінансовій звітності діяльності наукової установи як суб'єкта господарювання у сфері провадження наукових, науково-технічних робіт є тривалим та ретельним, оскільки вимагає всебічного аналізу нормативних положень законодавства, застосування відповідних вимог національних стандартів бухгалтерського обліку, а також імplementованих до національного законодавства міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, потребує правильного визначення у розпорядчому документі елементів облікової політики, що належать до власної компетенції наукової установи.

У магістерській кваліфікаційній роботі:

1) здійснено аналіз нормативно-правового регулювання формування облікової політики в Україні в історичному аспекті, що пов'язано з тривалим у часі процесом введення у дію складових нормативної бази – національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для підприємств та суб'єктів державного сектору, також здійснено порівняльний аналіз застосування регулятивних актів в контексті гармонізації національних положень бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. Визначено, що на даний час у положеннях національного законодавства сформульовано поняття облікової політики як «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, для складання і подання фінансової звітності»; в той час у міжнародних стандартах фінансової звітності вживається термін в множині «облікові політики» як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності», що загалом не суперечить національному законодавству;

2) проаналізовано принципи облікової політики відповідно до законодавства та імплементованих положень міжнародних стандартів, описано їх дефініції та особливості їх застосування;

3) визначено напрями економічної діяльності наукових установ як суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність, виокремлено групи та класи економічної діяльності у сфері науки, що будуть розглядатися у магістерській кваліфікаційній роботі;

4) визначено економіко-правовий статус наукових установ як суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність, охарактеризовано особливості організаційно правової форми наукових установ залежно від форми власності та відомчого підпорядкування, що має вирішальний вплив на формування облікової політики, оскільки від економіко-правового статусу залежить подальше застосування науковою установою міжнародних чи національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності для підприємств або суб'єктів держсектору, плану рахунків, інструкцій до застосування плану рахунків тощо;

5) встановлено, що бухгалтерський облік діяльності наукових установ може провадитися за усіма видами бухгалтерського обліку юридичних осіб – відповідно до МСФЗ, НП(С)БО, НП(С)БОДС;

6) показано, що особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ залежать передусім від комплексного застосування таких чинників як форма власності та організаційно-правова форма наукової установи; самостійність чи підвідомчість наукової установи; надання державної підтримки та підстави і порядок надання; реалізація проєктів за договорами про надання грантової підтримки, оскільки наукові установи виступають переважно виконавцями наукових досліджень, а замовники наукових досліджень мають окремі вимоги до звітності, зокрема, це може бути бюджетна звітність державних наукових установ, відомча звітність наукових установ певного головного розпорядника бюджетних коштів;

7) регулятивними нормами національного законодавства, підзаконними актами, а також імплементованими до законодавства України міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено основні принципи та методи формування облікової політики суб'єктів господарювання, разом з тим, аналіз доробку українських науковців та бухгалтерів-практиків показує, що у діяльності установ державного сектору, незважаючи на сувору регламентацію та обмеження «облікової свободи» є окремі колізії, зокрема й у діяльності наукових установ;

8) встановлено, що галузеві особливості у бухгалтерському обліку та звітності у сфері науки відображаються у розпорядчих актах головних розпорядників бюджетних коштів, що затверджують методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для підвідомчих наукових установ;

9) визначено специфічні для наукової галузі особливості відображення у обліковій політиці наукових установ окремих об'єктів обліку – нематеріальних активів, що утворюються у процесі діяльності наукових установ і становлять об'єкти права інтелектуальної власності;

10) з'ясовано вартісну межу для малоцінних необоротних матеріальних активів, яка для наукових установ, підвідомчих Національній академії наук України, розраховується та обґрунтовується з урахуванням рівня інфляції за показниками індексів споживчих цін 2016-2022 рр. та прогнозованого рівня інфляції 2023 р. і становить 16 000 грн. (без ПДВ);

11) визначено низку проблем, пов'язаних з плануванням та калькулюванням кошторисної вартості (собівартості готової продукції) на організацію та проведення наукових, науково-технічних робіт як основної діяльності наукових установ, показано можливість застосовувати до формування облікової політики компоненти розробленого робочою групою Міністерства освіти і науки Проекту «Типового положення щодо планування кошторисної вартості ННТР, які виконуються за рахунок коштів державного бюджету» у частині переліку і складу статей калькулювання, переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат та бази їх розподілу.

12) Важливим видом фінансування наукових досліджень є грантова підтримка. Грантові кошти використовуються для проведення наукових досліджень, закупівлі обладнання, матеріалів та програмного забезпечення.

Гранти є видом цільового фінансування, але методика їх обліку відрізняється в наукових установах державного сектору та в наукових установах-підприємствах. Для наукових установ, що ведуть бухгалтерський облік за НП(С)БО – грант визнається доходом за виконання обох з двох умов – отримання грантових коштів та виконання умов надання гранту, для наукових установ державного сектору – грант визнається доходом зразу після надходження коштів на спеціальний реєстраційний рахунок установи, відкритий у територіальному відділі Казначейства;

13) визначено основні особливості грантових коштів з огляду на те, що гранти – це непостійне та нетривале фінансування, а тому встановлено, що фінансування за грантом потрібно розглядати як додаткове;

14) розглянуто досвід об'єкта дослідження – Інституту гідробіології НАН України – щодо проведення наукових досліджень на виконання договорів з Національним фондом досліджень України про надання грантової підтримки, проаналізовано стан виконання грантового договору та визначено основні проблеми, що пов'язані не з відображенням в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з грантовою підтримкою, а з управлінським бухгалтерським обліком, в т.ч., обліком фактичних витрат за грантовим договором;

15) розроблено методику управлінського бухгалтерського обліку процедур, пов'язаних з договорами про надання грантової підтримки, що включає Порядок документообігу при плануванні та здійсненні закупівель та методику внутрішнього контролю за здійсненням фактичних витрат під час виконання науково-дослідних робіт за договорами грантової підтримки.

16) рекомендовано запровадити використання розробленої методики для управлінського бухгалтерського обліку процедур за програмно-цільовим фінансуванням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV // Верховна Рада України. Законодавство України. [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 15.05.2024)
2. Лист Міністерства фінансів України від 29.12.2017 № 35210-06-5/37175 «Про правила обов'язкового та добровільного застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 29.12.2017. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3521201-17#Text> (дата звернення 15.05.2024)
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» (Presentation of Financial Statements) // Міністерство фінансів України. Діяльність. [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2016. Режим доступу: URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/ifrs1.pdf> (дата звернення 15.05.2024)
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) // Міністерство фінансів України. Діяльність. [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2020. Режим доступу: URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf (дата звернення 15.05.2024)
5. Концептуальна основа фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting) // Міністерство фінансів України. Діяльність. [Електронний ресурс] Дата оновлення: березень 2018 року. Режим доступу: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення 15.05.2024)

6. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» щодо удосконалення деяких положень від 05.10.2017 № 2167-VIII // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 27.02.2020. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#Text> (дата звернення 15.05.2024)
7. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 12.05.2011 № 3332-VI // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 11.06.2011. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17#Text> (дата звернення 15.05.2024)
8. Указ Президента України від 12.03.2013 № 128/2013 «Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010 - 2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» // Верховна Рада України. Законодавство України. [Електронний ресурс] Дата оновлення: 14.03.2013. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128/2013#Text> (дата звернення 10.05.2024)
9. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 № 1629-IV // Верховна Рада України. Законодавство України. [Електронний ресурс] Дата оновлення: 04.11.2008. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15#Text> (дата звернення 15.05.2024)
10. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «Про внесення змін до деяких законів України з питань бухгалтерського обліку від 03.03.2011 № 8194 // Верховна Рада України. Офіційний веб-портал [Електронний ресурс] / Прийнято як Закон України № 3332-VI. Режим доступу: URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=8194&skl=7 (дата звернення 15.05.2024)

11. Податковий кодекс України від 02.10.2010 № 2755-VI // Верховна Рада України. Законодавство України. [Електронний ресурс] Дата оновлення 01.04.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.05.2024)
12. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#top> (дата звернення 19.04.2024)
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні відомості до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зареєстровано Міністерством юстиції України 28.02.2013 за № 336/22868 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 03.01.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 19.04.2024)
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 101 (НП(С)БОДС 101) «Подання фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, зареєстровано Міністерством юстиції України 20.01.2011 за № 95/18833 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2015. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення 19.04.2024)
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 (НП(С)БО 6) «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137, зареєстровано Міністерством юстиції України 21.06.1999 за № 392/3685 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення:

16.04.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення 19.04.2024)

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 125 (НП(С)БОДС 125) «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, зареєстровано Міністерством юстиції України 20.01.2011 за № 90/18828 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2015. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text> (дата звернення 19.04.2024)

17. Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» від 26.11.2015 № 848-VIII // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення 04.01.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/848-19#Text> (дата звернення 10.05.2024)

18. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 (КВЕД-2010, прийнято та надано чинності наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 04.01.2023. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення 01.05.2024)

19. Закон України «Про особливості правового режиму діяльності Національної академії наук України, національних галузевих академій наук та статусу їх майнового комплексу від 07.02.2002 № 3065-III // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 03.09.2023. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3065-14#Text> (дата звернення 19.04.2024)

20. Національна академія наук України. Довідник 2023. Частина II. Київ: Академперіодика, 2023. – 359 с.

21. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан і перспективи [Електронний ресурс] / Гевлич Л.Л., Васильєва Я.М // Економіка і організація управління. – 2018.- №1(29). – С. 64-74. - Режим доступу: URL: <https://r.donnu.edu.ua/handle/123456789/408> (дата звернення 15.04.2024)
22. Реєстр наукових установ, яким надається підтримка держави // Міністерство освіти і науки України [Електронний ресурс] Режим доступу: URL: <https://registry.nauka.gov.ua/registry/pidtrimka-derzhavi/> (дата звернення 19.04.2024)
23. Закон України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» від 11.07.2001 № 2623-III // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 13.01.2024. Режим доступу: URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2623-14#Text> (дата звернення 19.04.2024)
24. Постанова Кабінету Міністрів України від 30.04.2024 № 476 «Про затвердження переліку пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 31 грудня року, наступного після припинення або скасування воєнного стану в Україні» // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 15.05.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2024-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.05.2024)
25. Постанова Президії Національної академії наук України від 15.05.2024 № 216 «Про перелік пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок»
26. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 р. № 776 «Про затвердження Порядку надання грантової підтримки наукової і науково-технічної діяльності за рахунок коштів державного бюджету» //Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс]. Дата оновлення:

30.08.2019. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/776-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.05.2024)

27. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. №739 «Про затвердження Порядку проведення конкурсного відбору наукових, науково-технічних робіт, що плануються до виконання за рахунок коштів державного бюджету» // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс]. Дата оновлення: 20.09.2018. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/739-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.05.2024)

28. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2019 р. №1170 «Про затвердження Порядку конкурсного відбору та фінансування проектів Національним фондом досліджень України» // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс]. Дата оновлення: 25.07.2023. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1170-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.05.2024)

29. Джога Р.Т., Свірко С.В., Синельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах.: Підручник. – К.:КНЕУ, 2003. – 483 с.

30. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії національних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі [Електронний ресурс] / Т.Г. Китайчук, Н.М. Гудзенко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. - № 4. – С. 104-114. URL: <http://socrates.vsau.edu.ua/repository/card.php?lang=en&id=18755> (дата звернення 15.05.2024)

31. Облікова політика: змінити не можна залишити [Електронний ресурс] / М.Дорошенко // «Новий бюджетний облік» (електронне видання). – 2022. - №12, с. 3. Режим доступу: URL:<https://ibuhgalter.net/material/1442/27937> (дата звернення: 10.05.2024)

32. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Свірко С.В. // Фінанси, облік і аудит. – 2015. - № 1(25). – С. 269-295. Режим доступу: URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/f6dad3de-489c-4909-8c95-9b751cac86ea/content> (дата звернення: 10.05.2024)
33. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 09.06.2023. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення 19.04.2024)
34. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 17.04.2015. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.05.2024)
35. Розпорядження Президії Національної академії наук України від 15.07.2015 р. № 494 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ, які перебувають у віданні НАН України»
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 121 (НП(С)БОДС 121) «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202, зареєстровано Міністерством юстиції України 01.11.2010 за № 1017/18312 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 01.01.2023. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення 19.04.2024)

37. Інформаційне повідомлення щодо критеріїв для визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів від 31.12.2021 // Міністерство фінансів України. Загальні роз'яснення [Електронний ресурс]. Дата оновлення 31.12.2021. Режим доступу: URL: https://www.mof.gov.ua/uk/zagalni-roz_jasnennja-derj-sector (дата звернення 19.04.2024)
38. Розпорядження Президії Національної академії наук України від 26.01.2023 р № 45 «Про вартісний критерій основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку»
39. Особливості регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів у наукових установах [Електронний ресурс] / Н.І. Аралова // Юридична Україна. – 2020. - № 11. – С. 22-28. Режим доступу: URL: <http://yu.yurincom.com/osoblyvosti-regulyuvannya-buhgalterskogo-obliku-nematerialnyh-aktyviv-u-naukovyh-ustanovah/> (дата звернення 01.05.2024)
40. Борко Ю.Л., Бутнік-Сіверський О.Б., Орлюк О.П. Об'єкти права інтелектуальної власності в державному секторі економіки (бюджетних установах: НДІ ІВ НАПрН України, Інтерсервіс, 2014. – 164 с.
41. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія. К.:КНЕУ, 2008. – 280 с.
42. Розпорядження Президії Національної академії наук України від 15.06.2015 № 430 «Про внесення змін до Положення про використання об'єктів права інтелектуальної власності в Національній академії наук України та про затвердження Рекомендацій щодо інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності»
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 122 (НП(С)БОДС 122) «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202, зареєстровано Міністерством юстиції України 01.11.2010 за № 1017/18312 //

Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 04.09.2015. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#n4> (дата звернення 19.04.2024)

44. Калькулювання собівартості наукових досліджень і розробок: удосконалення методичного забезпечення [Електронний ресурс] / Д.В. Чеберкус, Л. Г. Ловінська, Л. П. Коритник // Фінанси України. - 2019. - №4. - С. 8-31. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_4_3 (дата звернення 01.05.2024)

45. Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку у сфері нематеріальних активів [Електронний ресурс] / З.-М.Задорожний, В.Ясишена // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2019. - № 2. – С. 123-133. - Режим доступу: URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35165/1/%D0%97%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%97.-%D0%9C..pdf> (дата звернення 01.05.2024)

46. Проект Типового положення щодо планування наукових (науково-технічних) робіт, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету // Національний репозитарій академічних текстів [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://nrat.ukrintei.ua/gromadske-obgovorennnya-proyektu-typovogo-polozhennya-shhodo-planuvannya-koshtorysnoyi-vartosti-naukovyh-naukovo-tehnichnyh-robit-yaki-vykonuyutsya-za-rahunok-koshtiv-derzhavnogo-byudzhetu/> (дата звернення: 19.04.2024)

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 135 (НП(С)БОДС 135) «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568, зареєстровано Міністерством юстиції України 06.06.2012 за № 903/21215 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 04.09.2015. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звернення 19.04.2024)

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 (НП(С)БО 16) «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, зареєстровано Міністерством юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 03.11.2020. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 19.04.2024)
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20) «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) // Міністерство фінансів України. Діяльність. [Електронний ресурс] Дата оновлення: липень 2014. Режим доступу: URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2020_ukr_2023.pdf (дата звернення 15.05.2024)
50. Інструкція щодо Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зареєстровано Міністерством юстиції України 21.12.1999 за № 893/4186 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 23.02.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 19.04.2024)
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 (НП(С)БО 15) «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, зареєстровано Міністерством юстиції України 14.12.1999 за № 860/4153 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 03.11.2020. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 01.05.2024)
52. Бухгалтерський облік грантових операцій в установах державного сектору [Електронний ресурс] / Цятковська О.В. // Збірник матеріалів VI Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз, аудит та

оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку». Наукове видання. – К. КНЕУ: 2020. – С. 281-284. Режим доступу: [URL:https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/b568258f-437f-411d-b493-6b2e5ec78de5/content](https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/b568258f-437f-411d-b493-6b2e5ec78de5/content) (дата звернення 01.05.2024)

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 124 (НП(С)БОДС 124) «Доходи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, зареєстровано Міністерством юстиції України 20.01.2011 за № 89/18827 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 28.07.2017. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення 19.04.2024)

54. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44, зареєстровано Міністерством юстиції України 09.02.2012 за № 196/20509 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 21.03.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення 01.05.2024)

55. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307, зареєстровано Міністерством юстиції України 21.03.2017 за № 384/32502 // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 20.01.2023. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (дата звернення 01.05.2024)

56. Грантовий проєкт «Комплексна оцінка радіаційної небезпеки об'єктів ядерної спадщини для водних екосистем» за конкурсом «Підтримка досліджень повідних і молодих учених» (науковий керівник проєкту – Д.І.Гудков, завідувач відділу водної радіоекології Інституту гідробіології НАН

України, член-кореспондент НАН України, д.б.н., професор) // Національний фонд досліджень України. Виконані проекти [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://nrfu.org.ua/information-resources/reporting/accomplished-projects/zvity-proyektiv-za-konkursom-pidtrymka-doslidzhen-providnyh-i-molodyh-uchenih-vykonanyh-u-2023-roczni/> (дата звернення 01.05.2024)

57. Грантовий проєкт «Розробка технологій та заходів з ревіталізації річкових систем, що постраждали внаслідок російської агресії» за конкурсом «Наука для відбудови України у воєнний та повоєнний періоди» (науковий керівник проєкту – С.О. Афанасьєв, головний науковий співробітник відділу іхтіології та гідробіології річкових систем Інституту гідробіології НАН України, академік НАН України, д.б.н., професор) // Національний фонд досліджень України. Поточні проєкти [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://nrfu.org.ua/information-resources/reporting/current-projects/anotovani-zvity-za-konkursom-nauka-dlya-vidbudovy-ukrayiny-u-voyennyj-ta-povoyennyj-periody-za-2023-rik/> (дата звернення 01.05.2024)

58. Методичні рекомендації з планування кошторисної вартості проєкту з виконання наукового дослідження (розробки) за рахунок грантової підтримки Національного фонду досліджень України // Національний фонд досліджень України. Поточні проєкти [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://nrfu.org.ua/wp-content/uploads/2024/01/umovy-konkursu-oboronozdatis-2023.docx-1.pdf> (дата звернення 01.05.2024)

59. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.2021 № 590 «Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану» // Верховна Рада України. Законодавство України [Електронний ресурс] Дата оновлення: 29.02.2024. Режим доступу: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення 01.05.2024)

ДОДАТКИ

ЗАТВЕРДЖЕНО

розпорядженням Президії НАН України
від « 31 » 01 2022 р. № 76

Віцепрезидент НАН України
академік НАН України

Вячеслав КОШЕЧКО

**СТАТУТ**

ІНСТИТУТУ ГІДРОБІОЛОГІЇ
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ НАУК УКРАЇНИ
(нова редакція)

ідентифікаційний код 05417029

м. Київ – 2022

1. Загальні положення

1.1. Інститут гідробіології Національної академії наук України (далі – Інститут) є державною бюджетною науковою установою, що заснована на державній власності, перебуває у віданні Національної академії наук України та входить до складу Відділення загальної біології НАН України.

1.2. Інститут гідробіології утворений згідно з постановою Раднаркому України від 23 травня 1940 р. № 696.

1.3. Інститут діє відповідно до Конституції України, Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність» та інших актів законодавства, Статуту НАН України, Основних принципів організації та діяльності наукової установи Національної академії наук України та цього Статуту.

Статут та зміни до нього розробляє дирекція Інституту і після обговорення у колективі наукових працівників розглядає Вчена рада Інституту. Статут Інституту та зміни до нього затверджуються Президією НАН України.

1.4. Інститут є юридичною особою, має самостійний баланс, круглу печатку зі своїм найменуванням, інші необхідні печатки та штампи, рахунки у національній та іноземній валюті, відкриті відповідно до законодавства України, а також може мати зареєстрований в установленому порядку товарний знак, емблему, веде діловодство та бухгалтерський облік згідно із законодавством України.

Інститут має право укладати угоди, набувати майнових та немайнових прав, нести відповідальність, бути позивачем і відповідачем у суді відповідно до законодавства.

1.5. Інститут має статус неприбуткової організації.

1.6. Для Інституту наукова та науково-технічна діяльність є основною. Інститут створений та діє з метою проведення наукових досліджень, спрямованих на отримання та використання нових знань у галузі біології та природничих наук, доведення наукових і науково-технічних знань до стадії практичного використання, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів, задоволення соціальних, економічних і культурних потреб та інноваційного розвитку країни.

1.7. Інститут підлягає обов'язковій державній атестації в порядку, визначеному законодавством, та оцінюванню ефективності діяльності за методикою, затвердженою Президією НАН України.

1.8. Інститут щороку звітує про свою наукову і науково-організаційну діяльність перед Відділенням загальної біології НАН України або у разі потреби перед Президією НАН України.

1.9. З метою належної оцінки результатів наукової, науково-технічної, науково-педагогічної, науково-організаційної діяльності Інституту при ньому за рішенням Президії НАН України може створюватися наглядова рада.

1.10. Повне найменування Інституту українською мовою – Інститут гідробіології Національної академії наук України.

Повне найменування Інституту англійською мовою – Institute of Hydrobiology of the National Academy of Sciences of Ukraine.

Скорочене найменування Інституту українською мовою – ІГБ НАН України.

Скорочене найменування Інституту англійською мовою – Institute of Hydrobiology.

1.11. Місцезнаходження Інституту: проспект Героїв Сталінграда, 12, м. Київ, Україна, 04210.

2. Основні завдання Інституту

2.1. Основними завданнями Інституту є:

2.1.1. Проведення фундаментальних та прикладних наукових досліджень з актуальних напрямів гідробіології, гідроекології, іхтіології, охорони водних живих ресурсів, раціонального природокористування з метою отримання нових знань та надання пропозицій щодо їх використання для практичних цілей.

Основними напрямками наукової діяльності Інституту є:

- вивчення біологічного різноманіття і механізмів функціонування прісноводних екосистем як основи для розробки технологій з біоіндикації, моніторингу та управління екологічним станом водних об'єктів;
- вивчення фізико-хімічних основ процесів міграції, трансформації та біологічної дії на гідробіонтів радіонуклідів і хімічного забруднення та шляхів їх регуляції;
- оцінка і прогнозування стану іхтіофауни у водоймах різного типу з метою раціонального використання водних живих ресурсів та збереження різноманіття риб;
- молекулярно-біологічні, клітинні та фізіологічні дослідження гідробіонтів як основа розроблення високоефективних технологій аквакультури.

2.1.2. Проведення науково-технічних (експериментальних) розробок, що базуються на наукових знаннях, отриманих у результаті наукових досліджень чи практичного досвіду, з метою доведення таких знань до стадії практичного використання, зокрема щодо:

- концептуальних основ встановлення екологічного стану та потенціалу масивів поверхневих вод, принципів визначення референційних умов;
- сучасних методичних прийомів у дослідженнях просторового розподілу риб та різноманіття іхтіофауни, опрацювання рибопропускних споруд та рибозахисту;
- особливостей міграції та трансформації забруднювальних речовин і радіонуклідів на межі фаз та в контурних угрупованнях;
- сучасних методів біотестування, пошуку нових клітинних та генетичних маркерів якості води;
- застосування угруповань гідробіонтів у технологіях ревіталізації гідроекосистем;
- принципів і методів оцінки впливу об'єктів енергетичного комплексу на гідроекосистеми.

2.1.3. Надання науково-технічних послуг.

2.1.4. Проведення наукової і науково-технічної експертизи.

2.1.5. Підготовка наукових кадрів вищої кваліфікації через магістратуру, аспірантуру, докторантуру.

2.1.6. Забезпечення високої якості наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок, систематичне накопичення і узагальнення наукових результатів, створення умов для реалізації творчих можливостей наукового колективу та соціальний захист працівників.

2.1.7. Збереження і розвиток наукової інфраструктури.

2.1.8. Інформування широкої громадськості про результати своєї діяльності.

2.2. Інститут відповідно до основних завдань:

2.2.1. Розробляє за широкою участю наукового колективу основні наукові напрями діяльності Інституту і подає їх на затвердження Президії НАН України. Під час визначення наукової тематики враховуються рішення Загальних зборів, Президії та Відділення загальної біології НАН України.

2.2.2. Організує та проводить науково-дослідні та пошукові роботи відповідно до затверджених основних наукових напрямів діяльності та поточних (щорічних) планів наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок.

2.2.3. Вивчає, аналізує та узагальнює досягнення світової науки у галузях біології та природничих наук, визначає можливості їх використання в усіх сферах суспільного життя, бере участь у розробленні й реалізації міжнародних програм і проєктів.

2.2.4. Розробляє прогнози та проводить наукову експертизу з відповідних напрямів науки і техніки.

2.2.5. За дорученням органів управління і посадових осіб НАН України відповідно до їх компетенції або з власної ініціативи розробляє прогнози, інформаційно-аналітичні матеріали, пропозиції, рекомендації з певних питань розвитку держави та суспільства, які стосуються природних та штучних водойм та водотоків різного типу, гідробіологічних та екологічних питань, здійснює наукову та науково-технічну експертизу відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами в установленому законодавством порядку.

2.2.6. Бере участь у конкурсах наукових проєктів, науково-технічних розробок і конкурсах на отримання грантів, зокрема й міжнародних конкурсах, за результатами конкурсів забезпечує виконання відповідних робіт і заходів.

2.2.7. Проводить конференції, наради, симпозіуми, виставки, наукові школи, зокрема міжнародні та інші наукові заходи.

2.2.8. Здійснює видавничу діяльність наукового, освітнього та просвітницького характеру, виступає в установленому порядку засновником друкованих засобів масової інформації, наукових видавництв, наукових журналів та наукових видань, в тому числі електронних. Видає і має право розповсюджувати наукові журнали, монографії, збірники наукових праць, матеріали конференцій, довідники, брошури, методичні рекомендації тощо. Проводить обмін друкованими виданнями з науковими установами, вищими освітніми закладами.

2.2.9. Має власний офіційний веб-сайт, забезпечує розміщення та регулярне оновлення на ньому інформації про основні наукові напрями, структуру та результати діяльності Інституту, а також сприяє висвітленню в засобах масової інформації та соціальних мережах вагомих досягнень і важливих подій в житті установи та інших наукових матеріалів, що становлять суспільний інтерес.

2.2.10. Проводить конкурси на заміщення вакантних посад наукових працівників, атестує працівників Інституту.

2.2.11. Утворює у порядку, встановленому законодавством України, спеціалізовані вчені ради із захисту дисертацій за спеціальностями відповідно до основних наукових напрямів діяльності Інституту.

Робочий план

рахунків бухгалтерського обліку Інституту гідробіології НАН України

КЛАС 1. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
10	101	ОСНОВНІ ЗАСОБИ	
		1011	Земельні ділянки
		1013	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
		1014	Машини та обладнання
		1015	Транспортні засоби
		1016	Інструменти, прилади, інвентар
		1017	Тварини та багаторічні насадження
		1018	Інші основні засоби
11	111	ІНШІ НЕОБОРОТНІ МАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ	
		1111	Музейні фонди
		1112	Бібліотечні фонди
		1113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		1114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
		1118	Інші необоротні матеріальні активи
12	122	НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ	
		1215	Права на об'єкти промислової власності
		НЕЗАВЕРШЕНІ КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ В НЕОБОРОТНІ	
13	131	АКТИВИ	
		1311	Капітальні інвестиції в основні засоби
		1312	Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
		1313	Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
14	141	ЗНОС НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	
		1411	Знос основних засобів
		1412	Знос інших необоротних матеріальних активів
		1413	Накопичена амортизація нематеріальних активів
15	151	ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ	
		1513	Будівельні матеріали
		1514	Паливо, горючі і мастильні матеріали
		1515	Запасні частини
		1516	Тара
		1518	Інші виробничі запаси
18	181	ІНШІ НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ	
		1812.1	Малоцінні та швидкозношувані предмети (склад)
		1812.2	Малоцінні та швидкозношувані предмети (експлуатація)
		1812.3	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1816	Інші нефінансові активи

КЛАС 2. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
21	211	ПОТОЧНА ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ	
	2111	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги	
	2113	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги	
	2114	Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування	
	2115	Розрахунки з відшкодування заданих збитків	
	2116	Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами	
	2117	Інша поточна дебіторська заборгованість	
22	221	ГОТІВКОВІ КОШТИ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТИ	
	2211	Готівка у національній валюті	
	2213	Грошові документи у національній валюті	
23	231	ГРОШОВІ КОШТИ НА РАХУНКАХ	
	2313	Реєстраційний рахунок загального фонду	
	2313/1	Реєстраційний рахунок по спец коштам	
	2313/2	Реєстраційний рахунок благодійних надходжень	
	2314	Інші рахунки (соц. Страхування) в казначействі	
КЛАС 5. Капітал та фінансовий результат			
51	511	ВНЕСЕНИЙ КАПІТАЛ	
	5111	Внесений капітал	
53	531	КАПІТАЛ У ДООЦІНКАХ	
	5311	ДООЦІНКА (уцінка) необоротних активів	
	5312	ДООЦІНКА (уцінка) інших активів	
54	541	ЦІЛЬОВЕ ФІНАНСУВАННЯ	
	5411	Цільове фінансування	
55	551	ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ	
	5511	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	
	5512	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	
КЛАС 6. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
62	621	РОЗРАХУНКИ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ, ПОСЛУГИ	
	6211	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	
	6212	Розрахунки із замовниками за роботи і послуги	
	6213	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи	
63	631	РОЗРАХУНКИ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ	
	6311	Розрахунки з бюджетом за податками і зборами	
	6311/1	Розрахунки по ПДВ	
	6312	Військовий збір	
	6313	Єдиний розрахунок по соціальному внеску	
64	641	ІНШІ ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	
	6415	Розрахунки з іншими кредиторами	
65	651	РОЗРАХУНКИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ	
	6511	Розрахунки із заробітної плати	

		6512	Розрахунки з виплати стипендії
		6516	Розрахунки з членами профспілки по перерахуванням членських внесків
		6518	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
66	661	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЗА ВНУТРІШНІМИ РОЗРАХУНКАМИ	
		6611	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками
69	691	ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	
		6911	Доходи майбутніх періодів
КЛАС 7. ДОХОДИ			
70	701	ДОХОДИ ЗА БЮДЖЕТНИМИ АСИГНУВАННЯМИ	
		7011	Бюджетні асигнування
71	711	ДОХОДИ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)	
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
72	721	ДОХОДИ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)	
		7211	Дохід від реалізації активів
73	731	ФІНАНСОВІ ДОХОДИ	
		7311	Фінансові доходи
74	741	ІНШІ ДОХОДИ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ	
		7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	751	ДОХОДИ ЗА НЕОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ	
		7511	Доходи за необмінними операціями
КЛАС 8. ВИТРАТИ			
80	801	ВИТРАТИ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	
		8011	Витрати на оплату праці
		8012	Відрахування на соціальні заходи
		8013	Матеріальні витрати
		8014	Амортизація
81	811	ВИТРАТИ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ, ВИКОНАННЯ РОБІТ	
		8111	Витрати на оплату праці
		8112	Відрахування на соціальні заходи
		8113	Матеріальні витрати
		8114	Амортизація
		8115	Інші витрати
84	841	ІНШІ ВИТРАТИ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ	
		8411	Інші витрати за обмінними операціями
85	851	ВИТРАТИ ЗА НЕОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ	
		8511	Витрати за необмінними операціями
		8511/1	Зарплата
		8511/2	На соц. заходи
		8511/3	Матеріальні затрати
КЛАС 9. ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ			
O2	O21	Активи на відповідальному зберіганні	
O8	O81	Бланки документів суворої звітності	

**Робоча схема кореспонденції субрахунків
бухгалтерського обліку Інституту гідробіології
НАН України**

№ п/п	Назва операції	Дт	Кт
1.	Отримання асигнувань з Державного бюджету	2313	7011
2.	Надходження коштів ,як переплата за послуги	2313/1	8011
3.	ПДВ зобов'язання	8011	6311/1
4.	Надходження благодійної допомоги	2313/2	7511
5.	Перераховано постачальникам кошти : загальний, спецфонд відображення сум ПДВ	6211.2 6211.2.2 6311/1	2313 2313/1 2313/1
6.	Придбання основних засобів та необоротних активів: -при оплаті з загального фонду - при оплаті зі спецфонду	1311 1312	6211.2 6211.2.2
7.	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат	7011	5411
8.	Зараховано об'єкти до складу основних засобів та необоротних активів після введення в експлуатацію, нематеріальні активи	10 11 12	1311 1312 1313
9.	Відображено зміни в капіталі	5411	5 111
10.	Списання основних засобів та необоротних активів: - амортизація - вартість об'єкта	8014,8114 8014,8114 1411 1412	1411 1412 1011-1018 1111-1118
11.	Оприбуткування придбаних запасів	1513,1514, 1515,1516,1518, 1812,1816	2313 2313/1 2313/2
12.	Відображення ПДВ	6311/1	2313/1
13.	Отримання запасів за операціями з внутрішньої передачі	1513,1515, 1812.3,1816	6611
14.	Отримання МШП за операціями з внутрішньої передачі	1812	7511
15.	Списання використаних запасів за операціями з внутрішньої передачі	6611	1513,1515, 1812.3,1816
16.	Списання МШП	8511	1812
17.	Списання запасів ,використаних для НДР, МШП	8013;8113 8013;8113	1513,1514, 1515,1516,1518, 1812,1816
18.	Разрахунки з бюджетом за податками і зборами	6311; 6311/1; 6312; 6313	2313; 2313/1 2313/2
19.	Перерахування сум постачальникам , згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності,комунальні послуги: - шляхом попередньої оплати - після надходження матеріальних цінностей , отримання послуг	2111 6415	2313;2313/1 2313;2313/1

20.	Оприбуткування грошових документів	2213	2116
21.	Відображення сум ПДВ не включеного до податкового кредиту	8115	2113
22.	Відображення сум ПДВ ,якщо податок включено до податкового кредиту	6311/1	2113
23.	Отримання в касу готівки з реєстраційних рахунків	2211	2313;2313/1
21.	Видача готівки з каси:		
	-видача зарплати	6511	2211
	- стипендії	6512	2211
21.	-підзвітної особи	2116	2211
22.	Повернення підзвітною особою залишку авансу	2211	2116
23.	Зарахування на реєстраційний рахунок коштів,які надійшли в касу	2313/1	2211
24.	Закриття рахунків доходів	7011	5511
		7111	
		7511	
25.	Закриття рахунків витрат	5511	8011;8111;8012; 8112;8013;8113; 8014;8114;8511
26.	Віднесення до результатів виконання кошторису результатів переоцінки активів при списанні або щорічно нарахованій амортизації	5311	5512
27.	Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фін. результатів.	5511	5512
	Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фін. Результатів	5512	5511
28.	Нарахування заробітної плати працівникам	8011	6511
29.	Нарахування стипендії	8011	6512
30.	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування	8012	6313
31.	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок :		
	-Інституту	8011 ;	6511
	- Фонду соцстрахування	2114	6511
32.	Здійснення утримань із заробітної плати	6511; 6512	6311;6313; 6416;6516; 6518
33.	Перерахування з реєстраційних рахунків сум зарплати ,стипендій,профспілки тощо за дорученням працівника	6511; 6512	2313; 2313/1
34.	Внесення на рахунок депонентів	6511	6412
35.	Виплата з каси депонентам	6412	2211
36.	Відображення витрат із зарплати,пов'язаних з наданням послуг	8111	6511
37.	Нарахування єдиного внеску	8112	6313
38.	Прийняття авансового звіту про витрати на відрядження	8013 ;	2116
		8113	

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 101 сторінку, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 80 сторінках друкованого тексту. Робота містить 11 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел з 59 найменувань, додатки.

**Облікова політика в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання,
що провадять наукову та науково-технічну діяльність**

Об'єктом дослідження кваліфікаційної магістерської роботи є процес формування облікової політики Інституту гідробіології Національної академії наук України та провадить основну діяльність з досліджень й експериментальних розробок у сфері біотехнологій.

Предметом дослідження кваліфікаційної магістерської роботи є теоретичні та практичні засади процесу формування облікової політики для цілей підвищення ефективності управління суб'єктами господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є розроблення теоретичних засад та практичних рекомендацій з удосконалення процесу формування облікової політики як інструменту управління діяльністю наукових установ.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

- проаналізувати нормативне регулювання формування облікової політики в Україні;
- визначити економіко-правовий статус суб'єктів господарювання, що провадять наукову та науково-технічну діяльність;
- показати особливості застосування нормативних положень у формуванні облікової політики для наукових установ;
- розкрити особливості діяльності наукових установ та вплив наукової, науково-технічної діяльності на формування облікової політики;
- дослідити методичні засади розроблення облікової політики для наукових установ;
- розробити методику управлінського бухгалтерського обліку процедур, пов'язаних з договорами про надання грантової підтримки.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів: практичне значення кваліфікаційної магістерської роботи полягає в тому, що рекомендації щодо вдосконалення управлінського бухгалтерського обліку запропоновано включити як додаток до облікової політики об'єкта дослідження окремим розпорядчим актом.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2023-2024.

Рік захисту роботи – 2024.

Ключові слова: облікова політика, наукові дослідження та розробки, облікові оцінки, облік витрат, управлінський облік, державні гранти

Ім'я користувача: Бухгалтерського обліку та консалтингу Степаненко ...	ID перевірки: 1016300927
Дата перевірки: 30.05.2024 22:01:01 EEST	Тип перевірки: Doc vs Internet
Дата звіту: 31.05.2024 08:31:47 EEST	ID користувача: 100005736

Назва документа: Солошенко Світлана Григорівна (КМР) (3)

Кількість сторінок: 97 Кількість слів: 17414 Кількість символів: 139963 Розмір файлу: 1.59 MB ID файлу: 1016096420

17.7% Схожість

Найбільша схожість: 3.81% з Інтернет-джерелом (<https://tourism.lib.kherson.ua/en-zakon-ukraini-pro-naukovu-i-nauko...>)

17.7% Джерела з Інтернету

711

Сторінка 99

Пошук збігів з Бібліотекою не проводився

8.81% Цитат

Цитати

43

Сторінка 100

Не знайдено жодних посилань

0.87% Вилучень

Деякі джерела вилучено автоматично (фільтри вилучення: кількість знайдених слів є меншою за 8 слів та 0%)

0.87% Вилучення з Інтернету

142

Сторінка 101

Немає вилучених бібліотечних джерел